

Tilburg University

## Enige aspecten van het weerbarstige leerstuk van rechterlijk overgangsrecht in het belastingrecht

Pauwels, M.R.T.

*Published in:*  
Met oog voor detail

*Publication date:*  
2013

*Document Version*  
Publisher's PDF, also known as Version of record

[Link to publication in Tilburg University Research Portal](#)

### *Citation for published version (APA):*

Pauwels, M. R. T. (2013). Enige aspecten van het weerbarstige leerstuk van rechterlijk overgangsrecht in het belastingrecht. In T. Groeneveld, & L. J. A. Pieterse (Eds.), *Met oog voor detail: Liber amicorum J.W. van den Berge* (pp. 239-260). SDU-uitgevers.

### General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

### Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

MET OOG VOOR DETAIL



# Met oog voor detail

*Liber amicorum aangeboden aan*

**Mr. J. W. van den Berge**

scherpzinnig magistraat, erudiet inspirator

ter gelegenheid van zijn afscheid  
als vice-president van de Hoge Raad der Nederlanden  
op 10 april 2013

Onder redactie van:  
mr. Th. Groeneveld  
mr. L.J.A. Pieterse

Sdu Uitgevers  
Den Haag, 2013

Omslagontwerp: Villa Y, Den Haag  
ISBN: 978-90-12-39084-2

© Sdu Uitgevers bv, Den Haag, 2013

Alle rechten voorbehouden. Alle auteursrechten en databankrechten ten aanzien van deze uitgave worden uitdrukkelijk voorbehouden. Deze rechten berusten bij Sdu Uitgevers bv.

Behoudens de in of krachtens de Auteurswet gestelde uitzonderingen, mag niets uit deze uitgave worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

Voor zover het maken van reprografische verveelvoudigingen uit deze uitgave is toegestaan op grond van artikel 16 h Auteurswet, dient men de daarvoor wettelijk verschuldigde vergoedingen te voldoen aan de Stichting Reprorecht (postbus 3060, 2130 KB Hoofddorp, [www.reprorecht.nl](http://www.reprorecht.nl)). Voor het overnemen van gedeelte(n) uit deze uitgave in bloemlezingen, readers en andere compilatiewerken (artikel 16 Auteurswet) dient men zich te wenden tot de Stichting PRO (Stichting Publicatie- en Reproductierechten Organisatie, postbus 3060, 2130 KB Hoofddorp, [www.stichting-pro.nl](http://www.stichting-pro.nl)). Voor het overnemen van een gedeelte van deze uitgave ten behoeve van commerciële doeleinden dient men zich te wenden tot de uitgever.

Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave de uiterste zorg is besteed, kan voor de afwezigheid van eventuele (druk)fouten en onvolledigheden niet worden ingestaan en aanvaarden de auteur(s), redacteur(en) en uitgever deswege geen aansprakelijkheid voor de gevolgen van eventueel voorkomende fouten en onvolledigheden. Vanwege de aard van de uitgave, gaat Sdu uit van een zakelijke overeenkomst; deze overeenkomst valt onder het algemene verbintenissenrecht.

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the publisher's prior consent.

While every effort has been made to ensure the reliability of the information presented in this publication, Sdu Uitgevers neither guarantees the accuracy of the data contained herein nor accepts responsibility for errors or omissions or their consequences.

# Inhoudsopgave

## Voorwoord / 13

## Inleiding / 15

- 1 Winstbelasting / 15
- 2 Wijs(gerig) / 16
- 3 Cassatie / 17
- 4 Luchtig intermezzo / 18
- 5 Het rechterlijk ambacht / 19
- 6 Historie / 20
- 7 Wetgeving / 21
- 8 Internationaal belastingrecht / 22

## Kroniek van een verbijsterd mens / 23

### Fair share: wat moet ik er mee? / 29

*Drs. H.K.C. Bakker*

- 1 Fiscale 'global warming'? / 29
- 2 Fair share: geen handen en voeten / 30
- 3 Waar ligt de verantwoordelijkheid? / 33

### Toetsing van de WOZ / 35

*Dr. J.C.K.W. Bartel*

- 1 Jan Giele-lezing / 35
- 2 WOZ-procedures / 36
- 3 Modelmatige waardebepaling / 36
- 4 Duiding / 38
- 5 Bestuursrechtelijke toetsing / 38
- 6 Fiscaalrechtelijke toetsing / 40
- 7 Slot / 42

### Het middel erger dan de klacht? / 43

*Mr. C.M. Bergman*

- 1 Inleiding / 43
- 2 Het rapport Hammerstein en de Wet versterking cassatierechtspraak / 44
- 3 De gronden van het cassatieberoep / 45
- 4 Middelenplicht in belastingzaken? / 46

- 5 Verplichte procesvertegenwoordiging? / 48
- 6 Afsluiting / 49

#### **Modernisering van het wrakingsinstituut / 51**

*Mr. A.A. Fase*

- 1 Inleiding / 51
- 2 Het huidige systeem / 52
- 3 Wat is het probleem? / 53
- 3.1 Toename wrakingsverzoeken / 53
- 3.2 Misbruik van het wrakingsinstrument / 55
- 3.3 Beeld van wraking / 56
- 4 Naar een efficiënt wrakingssysteem dat het vertrouwen in de rechtspraak versterkt / 57
- 5 Aanbevelingen en voorstellen / 58
- 5.1 Hogere rechter / 59
- 5.2 Geen automatische schorsing / 60
- 5.3 Boete en veroordeling in de proceskosten bij oneigenlijk gebruik / 63
- 6 Conclusie / 65

#### **De vestiging van de Hoge Raad / 67**

*Prof.dr. M.W.C. Feteris*

- 1 Inleiding / 67
- 2 De voorgangers van de Hoge Raad / 67
- 2.1 De Grote Raad van Mechelen / 67
- 2.2 De Hoge Raad van Holland en Zeeland / 68
- 2.3 De Bataafse periode / 68
- 2.4 De Franse tijd / 69
- 2.5 Onafhankelijkheid van de Nederlanden / 70
- 3 De totstandkoming van de Hoge Raad / 70
- 4 Na de oprichting van de Hoge Raad / 72
- 4.1 Wettelijke regeling van de zetel, een eerste mislukte poging / 72
- 4.2 Verdere discussie in verband met voorgenomen nieuwbouw / 72
- 4.3 Een nieuw gebouw aan het Plein in Den Haag / 75
- 4.4 Opnieuw discussie over de zetel van de Hoge Raad / 77
- 4.5 Problemen met Plein 2, verbouwing in de jaren 30 / 79
- 4.6 Tijdelijke huisvesting tijdens de Tweede Wereldoorlog / 81
- 4.7 Huisvesting sinds 1988: Huis Huguetan/Kazernestraat / 81
- 4.8 Tweede locatie sinds 2002: huis Bentinck / 82
- 5 De toekomst: nieuwbouw tegenover het Malieveld / 83
- 6 Tot slot / 83

#### **Waarom de afgeschafte thincapregeling had moeten worden gehandhaafd (en aangepast) / 85**

*Prof.dr. J.A.G. van der Geld*

- 1 Verschillende behandeling van eigen en vreemd vermogen als 'evergreen' / 85
- 2 Fundamentele oplossingen op korte termijn niet mogelijk / 86
- 3 Twee 'second best' oplossingsrichtingen / 87

- 6 *Inhoudsopgave*

- 4 De door Nederland gekozen oplossingsrichting / 87
- 5 Hoe zou het beter kunnen? / 88
- 6 Conclusie / 91

#### **Goochelen met de cassatiebalie / 93**

*Mr.dr. J.H. van Gelderen*

- 1 Inleiding / 93
- 2 De civiele regeling tot 1 juli 2012 / 94
- 3 De civiele praktijk tot 1 juli 2012 / 95
- 4 De civiele regeling vanaf 1 juli 2012 / 96
- 5 De civiele praktijk vanaf 1 juli 2012 / 97
- 6 Consequenties voor de fiscale cassatiepraktijk / 98
- 7 Uitleiding / 100

#### **In dubio. Disharmonie in de fiscaliteit / 103**

*Prof.mr. J.F.M. Giele*

- 1 Inleiding / 103
- 2 Een greep uit de bonte verzameling fiscale faciliteiten / 104
- 3 Oplossingsrichting / 107
- 4 Tot besluit / 108

#### **Belastingkamer en civilist / 109**

*Prof.mr. G. de Groot*

- 1 Bij het afscheid van Jaap van den Berge / 109
- 2 De samenstelling van de belastingkamer / 109
- 3 Belastingrecht en civiel recht / 111
- 4 Een civilist in de belastingkamer / 112
- 5 Kennisparadox / 112
- 6 Iets actueels / 114
- 7 De aantrekkingskracht van de belastingkamer / 115
- 8 Tot slot / 116

#### **De wonderbaarlijke geboorte van een bizarre overgangsregeling / 117**

*Aertjan Grotenhuis*

- 1 Toezicht op de worstenmaker / 117
- 2 Van wetenschappelijke visie naar politiek programma / 117
- 3 Van programmapunt naar wettekst / 119
- 4 Wie betaalt de rekening? / 124
- 5 Publiek-private wetgevingsprojecten / 125

#### **Vragen die rijzen bij de heffing van griffierecht / 127**

*Mr. M.J. Hamer*

- 1 Inleiding / 127
- 2 Eén keer griffierecht bij beroep tegen samenhangende besluiten of hetzelfde besluit / 128
  - 2.1 Algemeen / 128
  - 2.2 Samenhangende besluiten / 128
  - 2.3 Hetzelfde besluit / 128



- 3 Bestaat tegen de heffing van griffierecht een rechtsingang? / 129
- 3.1 Algemeen / 129
- 3.2 Het griffierecht wordt niet betaald / 129
- 3.3 Het griffierecht wordt wel betaald / 132
- 3.4 Conclusie / 133
- 4 Andere vragen / 133
- 4.1 Rechter oordeelt ten onrechte dat sprake is van samenhangende besluiten / 133
- 4.2 Griffierecht en het geschil tussen de belanghebbende en de inspecteur / 133
- 4.3 Kan bij het hof worden geklaagd over de heffing van het griffierecht door de rechtbank? / 134
- 5 Tot slot / 135

#### **Over een ethische motivatie om belasting te betalen / 137**

*Prof. mr. R.H. Happé*

- 1 Inleiding / 137
- 2 Sloterdijks aanloop: die Revolution der gebenden Hand / 138
- 3 Wie wind zaait, zal storm oogsten / 140
- 4 Sloterdijks politiek-psychologisch vertrekpunt en opvoedkundig programma / 141
- 5 Een eerste reactie: verwantschap tussen Sloterdijks vertrekpunt en mijn ethische theorie / 143
- 6 'Zwangsteuer' bedreigt thymos / 144
- 7 Een tweede reactie: bijdragen kan niet zonder belastingregels / 146
- 8 Over de noodzaak van rechtvaardige belastingheffing / 147
- 9 Een derde reactie: een aanzet tot een nieuwe fiscale agenda / 148
- 10 Slot / 150

#### **Herziening van rechterlijke uitspraken; een globale vergelijking / 151**

*Mr. J.W. IJssink*

- 1 Inleiding / 151
- 2 Wie beoordeelt? / 151
- 3 Samenstelling zetel / 152
- 4 Herziening ten nadele / 153
- 5 Alternatief / 154
- 6 Aanvraagtermijn / 154
- 7 Gronden / 154
- 8 Novum / 155
- 9 Veroordeling EHRM / 156
- 10 En dan nog even die andere herziening / 156

#### **Griffierecht, wat nu? / 159**

*Mr. H. de Jong en dr. R.J. Koopman*

- 1 Inleiding / 159
- 2 Wat is eigenlijk het probleem? / 159
- 3 Buitenlandse systemen / 161
- 3.1 Duitsland / 161

- 8 *Inhoudsopgave*

- 3.2 Denemarken / 163
- 4 Een psychologisch uitstapje / 164
- 5 Voorstel / 168

### **Geheimhouding in belastingzaken, een fenomeen op zijn retour? / 173**

*Mr. L.F. van Kalmthout*

- 1 Inleiding / 173
- 2 De rechtsgrond van de fiscale geheimhoudingsplicht / 174
- 3 De wijziging van art. 67 AWR per 1 januari 2008 / 176
- 4 Openbaarheid van fiscale rechtspraak en het inlichtingenrecht van het parlement / 177

### **Belastingrechter, wat is Uw visie op wetsuitleg in belastingzaken? / 179**

*Prof.dr. A.O. Lubbers*

- 1 Inleiding / 179
- 2 Een zelftest: wat is Uw visie op wetsuitleg in belastingzaken? / 180
- 3 Hebben (belasting)rechters wel een rechtsvindingstheorie nodig? / 181
- 4 De drie grote Amerikaanse rechtsvindingstheorieën / 182
- 4.1 Inleiding / 182
- 4.2 'Textualism' / 182
- 4.3 'Intentionalism' / 186
- 4.4 'Purposivism' / 187
- 5 Uw visie op wetsuitleg in belastingzaken / 189
- 6 Tot slot / 189

### **De relevantie van parlementaire geschiedenis bij wetsuitleg / 191**

*Prof.mr. O.C.R. Marres*

- 1 Inleiding / 191
- 2 De taak van rechtsgeleerden / 192
- 3 Rechtsvinding en het primaat van de wetgever / 193
- 4 De bedoeling van de wetgever / 194
- 5 De verschillende uitlatingen in de parlementaire geschiedenis / 195
- 6 Rangorde / 196
- 7 Ten slotte / 196

### **Het ontwijkingsmotief bij fraus legis: 'volstrekt overwegend' of 'doorslaggevend'? / 199**

*Mr. M. Mees*

- 1 Inleiding en conclusie / 199
- 2 Het begrip 'doorslaggevend' in de richtige heffing / 200
- 3 A-G Wattel en de Hoge Raad over het begrip 'doorslaggevend' in art. 34 BRK / 202
- 4 'Volstrekt overwegend' bij fraus legis: een lichter motiefvereiste? / 205
- 5 Hof van Justitie: het wezenlijke doel / 207
- 6 Latere arresten van de Hoge Raad: 'doorslaggevend motief' / 208
- 7 Bij het afscheid / 209

## **De rechter: steunpilaar van constitutie en bv Nederland / 211**

*Prof.dr. mr. R.E.C.M. Niessen en mr.dr. R.M.P.G. Niessen-Cobben*

- 1 Inleiding / 211
- 2 Taak van de rechter / 212
- 3 Belang van de rechtspraak / 213
- 4 Imago en onafhankelijkheid / 214
- 5 Toegang tot de rechter / 216
- 6 Bedreigingen / 218
- 7 Procesduur / 219
- 8 Verdragstoetsing / 221
- 9 Besluit / 221

## **Herziening van een vernietigde uitspraak na verwijzing / 223**

*Jhr. Mr. W.E.M. van Nispen tot Sevenaer*

- 1 Inleiding / 223
- 2 Formele versus materiële vernietiging / 224
- 3 Het eerst hof of het verwijzingshof? / 226

## **Vereniging voor belastingwetenschap. Platform voor bezinning op het zekere natuurverschijnsel belastingen / 229**

*Mr. J.A.C.A. Overgaauw en mr. L.J.A. Pieterse*

- 1 Inleiding / 229
- 2 Oprichting en doel van de Vereniging / 230
- 3 Studierapporten, preadviezen en inleidingen / 232
- 4 Terugblik, een analyse / 234
- 5 Perspectief voor de toekomst / 237
- 6 Tot besluit / 238

## **Enige aspecten van het weerbarstige leerstuk van rechterlijk overgangsrecht in het belastingrecht / 239**

*Mr.dr. M.R.T. Pauwels*

- 1 Inleiding / 239
- 2 'Prospective overruling' bij omgaan ten nadele van belastingplichtigen / 240
- 3 Overgangsrecht bij omgaan op procesrechtelijk terrein / 247
- 4 Overgangsrecht bij rechtsvorming zonder dat sprake is van omgaan? / 250
- 5 'Kastanjes uit het vuur'-beginsel: verwijzen voor behandeling in volle omvang als overgangsmaatregel / 256
- 6 Tot slot / 259

## **De grenzen van de rechtsstrijd na cassatie en verwijzing / 261**

*Mr. L.J.A. Pieterse en dr. E.B. Pechler*

- 1 Inleiding / 261
- 2 Historie en grondslag van de verwijzingsregel / 262
- 3 De grenzen van de rechtsstrijd na verwijzing / 263
  - 3.1 Inleiding / 263
  - 3.2 Met inachtneming van het arrest van de Hoge Raad / 263

|       |  |
|-------|--|
| 3.2.1 | Inleiding / 263  |
| 3.2.2 | Situatie a. De beslissing is niet of tevergeefs bestreden / 264  |
| 3.2.3 | Situatie b. De beslissing is met succes bestreden / 265  |
| 3.2.4 | Situatie c. De beslissing is bestreden, maar de Hoge Raad laat de klacht onbehandeld / 268                               |
| 3.2.5 | Conclusie / 269  |
| 3.3   | Stand van het geding vóór cassatie / 269   |
| 3.4   | Nieuwe stellingen binnen de rechtsstrijd / 270   |
| 3.4.1 | Inleiding / 270  |
| 3.4.2 | Ad a. De aanleiding is het verwijzingsarrest zelf / 272  |
| 3.4.3 | Ad b. De aanleiding zijn nieuwe ontwikkelingen na het arrest (nieuwe feiten, nieuwe wetgeving, nieuwe rechtspraak) / 273 |
| 3.4.4 | Ad c. De aanleiding is ontstaan door nieuwe communautaire rechtspraak/regelgeving / 274                                  |
| 3.5   | Aanwijzingen aan de rechter/partijen / 275   |
| 4     | De behandeling (van het geding) na verwijzing / 278  |
| 4.1   | Inleiding / 278  |
| 4.2   | Tot de uitspraak van het verwijzingsgerecht / 278  |
| 4.3   | De uitspraak van het verwijzingsgerecht (en daarna) / 280  |
| 5     | Ten slotte / 281   |

#### **De duistere structuur van de toewijzingsbepalingen in belastingverdragen en de ambivalente rol van de saldo-bepaling / 283**

*Prof.mr. C van Raad*

|   |   |
|---|---|
| 1 | Inleiding / 283   |
| 2 | Toewijzingsbepalingen met een beperkte reikwijdte / 283       |
| 3 | Gevolg voor de reikwijdte van art. 21 OESO-Modelverdrag / 284 |
| 4 | Art. 21, lid 3, VN-Modelverdrag / 285                         |
| 5 | Twee observaties / 286  |
| 6 | Uitleiding / 288  |

#### **Minister Treub en de voornamenbelasting / 289**

*Mr. C. Schaap*

|   |   |
|---|---|
| 1 | Inleiding / 289                                   |
| 2 | ‘Minister Voorwaarts’ / 289                       |
| 3 | Nieuwe belastingen / 290                          |
| 4 | Voornamenbelasting / 291                          |
| 5 | Kritiek op de voornamenbelasting / 293            |
| 6 | De val van minister Treub / 293                   |
| 7 | Wetsvoorstel voornamenbelasting ingetrokken / 294 |

#### **Toetsing aan art. 1 Eerste Protocol bij het EVRM / 297**

*Mr.dr. A.J.H. van Suilen*

|   |  |
|---|--|
| 1 | Inleiding / 297  |
| 2 | Toegankelijke en voorzienbare wetgeving / 298          |
| 3 | Legitiem doel van algemeen belang / 298                |
| 4 | ‘Fair balance’ tussen inbreuk en algemeen belang / 299 |
| 5 | Adequate rechtsbescherming / 302                       |
| 6 | Slotsom / 305  |

**Een nadere analyse van art. 11, lid 1 en lid 2, SW 1956 / 307**

*Prof.mr. I.J.F.A. van Vijfeijken*

- 1 Inleiding / 307
- 2 De inhoud van art. 11, lid 1 en lid 2, SW 1956 / 308
- 3 De geschiedenis van de verwantschapseis / 309
- 4 Doel en strekking van art. 11, lid 1, SW 1956 / 309
- 5 De verwantschapseis opnieuw beoordeeld / 311
- 6 Vermogensbedingen die geen betrekking hebben op ondernemingsvermogen / 312
- 7 Conclusie / 313

**Buurman / 315**

*Peter Wattel*

- 1 Erfdienstbaarheid en burengerucht / 315
- 2 Een goede buur / 318
- 3 Jurk / 319
- 4 Conclusie / 319

**Enkele observaties over de uiteindelijk gerechtigde / 321**

*Prof.mr. S. van Weeghel*

- 1 Inleiding / 321
- 2 De discussion draft / 322
- 2.1 Nationale versus contextuele betekenis / 322
- 2.2 The recipient's right to use and enjoy the dividend / 323
- 2.3 De uiteindelijk gerechtigde immuun voor *fraus tractatus*? / 325
- 2.4 Wijziging van de verdragstekst / 326
- 2.5 Toch een definitie? / 326
- 3 Ten slotte / 326

**Toetsing door de rechter aan het gelijkheidsbeginsel / 329**

*Prof.dr. J.W. Zwemmer*

- 1 Aanleiding / 329
- 2 De werking van het gelijkheidsbeginsel / 329
- 3 De uitspraak van de Rechtbank Breda / 330
- 4 Beschouwing / 331
- 5 Tot slot / 333

## *Enige aspecten van het weerbarstige leerstuk van rechterlijk overgangsrecht in het belastingrecht*

Mr.dr. M.R.T. Pauwels<sup>633</sup>

### 1 INLEIDING

Een van de eerste keren dat ik Jaap ontmoette was in 2005 op een Leids symposium. Na die korte ontmoeting op Jaaps alma mater, kwam ik hem enige jaren later weer tegen toen ik bij het wetenschappelijk bureau van de Hoge Raad terechtkwam. Daar kwam ik na enige tijd te werken voor afdeling B van de belastingkamer van de Hoge Raad, waarvan Jaap de voorzitter was. Naast zijn juridische scherpzinnigheid en zijn (organisatorische) kwaliteiten als voorzitter, viel mij vooral op het gevoel dat Jaap voor rechtspolitiek had, met haar verschillende aspecten, zoals de maatschappelijke impact van arresten en de verhouding van de Hoge Raad tot de wetgever, de politiek en de andere hoogste bestuursrechters. Later ontdekte ik nog een andere kwaliteit van Jaap: zijn mensenkennis. Tijdens een lunch in verband met mijn afscheid van het wetenschappelijk bureau gaf Jaap op vaderlijke wijze nog wat tips mee, waaruit bleek dat Jaap – hoewel ik nooit direct voor hem had gewerkt – mij zeer goed doorgrondde, op sommige punten beter dan ikzelf. Navraag bij enige andere (oud-)medewerkers van het WB leerde dat zij een vergelijkbare ervaring hadden gehad.

Het onderwerp van mijn bijdrage is niet bij toeval bepaald. Op het Leids symposium gaf Jaap namelijk een lezing over het onderwerp ‘fiscaal overgangsbeleid door de rechter’, van welke lezing de inhoud ook op schrift is gesteld.<sup>634</sup> Bovendien heeft het onderwerp mijn belangstelling, ook omdat het inhoudelijk nauw verwant is met het thema van mijn proefschrift: terugwerkende kracht van belastingwetgeving.<sup>635</sup> Wat het leerstuk van rechterlijk overgangsrecht zo lastig maakt, is dat het nog een extra dimensie heeft. Met het vraagstuk of en zo ja in welke gevallen de rechter zou moeten voorzien in een overgangsregel, is sterk verbonden het rechtstheoretische vraagstuk over de aard van rechtspraak: is die alleen declaratoir of (soms) ook constitutief? Haazen heeft in 2001 een briljant proefschrift afgeleverd over ‘rechterlijk overgangsrecht’, waarin (onder veel meer) die rechtstheoretische dimensie op indrukwekkende wijze is geanaly-

633. Werkzaam bij het Ministerie van Financiën en verbonden aan het Fiscaal Instituut Tilburg, Tilburg University. De auteur dankt Hans Gribnau en Richard Happé voor hun commentaar op een eerdere versie van deze bijdrage. Contact: melvinpauwels@gmail.com.

634. J.W. van den Berge, ‘Fiscaal overgangsbeleid van de rechter’, in: A.O. Lubbers e.a. (red), *Opstellen fiscaal overgangsbeleid*, Kluwer, Deventer 2005, p. 35-46.

635. M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen. Een rechtstheoretisch en positiefrechtelijk onderzoek naar een methode voor vorming van wettelijk overgangsrecht in het belastingrecht* (dissertatie Tilburg), Sdu Uitgevers, Amersfoort 2009.

seerd.<sup>636</sup> In deze bijdrage gaat het niet primair om die rechtstheoretische dimensie. Ik stel juist concrete jurisprudentie centraal om aan de hand daarvan de complexiteit van het leerstuk van rechterlijk overgangsrecht te illustreren en enige aspecten daarvan te belichten. Hierbij neem ik Jaaps Leidse bijdrage als startpunt.

## 2 'PROSPECTIVE OVERRULING' BIJ OMGAAN TEN NADELE VAN BELASTINGPLICHTIGEN

In de Leidse bijdrage van Van den Berge nemen de arresten HR 13 november 1991, *BNB* 1992/109, HR 18 december, *BNB* 1992/181 en HR 28 juni 2000, *BNB* 2000/275 een belangrijke plaats in. In elk van deze arresten ging de Hoge Raad expliciet 'om' ten nadele van belastingplichtige op het terrein van goed koopmansgebruik. Bijzonder was daarbij dat de belastingkamer – in HR *BNB* 1992/109 voor het eerst – voorzag in een overgangsrechtelijke regel die de werking in de tijd van zijn nieuwe rechtsregel beperkte.<sup>637</sup> Daarmee werd afgeweken van het in de rechterlijke praktijk<sup>638</sup> gehanteerde uitgangspunt dat (ook nieuwe) rechtspraak 'terugwerkende kracht'<sup>639</sup> heeft. De Hoge Raad geeft als reden het vertrouwen dat door zijn eerdere jurisprudentie is gewekt. Zie bijvoorbeeld HR *BNB* 1992/109:

"3.6. De omstandigheid dat belanghebbende op grond van vorengenoemde jurisprudentie erop mocht vertrouwen dat het door haar gehanteerde stelsel in overeenstemming was met goed koopmansgebruik, brengt mee dat van haar niet zonder enige beperking mag worden verlangd dat zij op een ander stelsel van waardering overgaat. Bij zodanige overgang moet op een redelijke wijze aan bedoeld vertrouwen worden recht gedaan."

De overgangsrechtelijke regels in de drie arresten zijn als volgt kort samen te vatten:<sup>640</sup>

636. O.A. Haazen, *Algemeen deel van het rechterlijk overgangsrecht. Een verhandeling over de terugwerkende kracht van rechtspraak, de rechtsdwaling en de democratische rechtsvindingsleer* (dissertatie Tilburg), Kluwer, Deventer 2001. Zie daarnaast bijvoorbeeld ook C. Sampford, *Retrospectivity and the rule of law*, Oxford University Press, Oxford 2006, p. 165-227.

637. Een pleidooi om dat te gaan doen was gedaan door bijvoorbeeld Ch. J. Langereis, 'Over de voorstelbaarheid van het fiscale recht', *FED* 1989/578. De civiele kamer was de belastingkamer al voorgegaan in het bekende Boon-Van Loon-arrest (HR 27 november 1981, *NJ* 1982, 503). Dat geldt ook voor de CRvB; zie bijvoorbeeld CRvB 4 oktober 1985, *AB* 1986, 38.

638. D(e) vanzelfsprekendheid van d(jit) uitgangspunt wordt soms echter ter discussie gesteld in de literatuur; zie vooral O.A. Haazen, a.w. Veelal wordt echter dit uitgangspunt als zodanig niet bestreden, maar wordt centraal gesteld de vraag in welke omstandigheden van het uitgangspunt afgeweken dient te worden; zie bijvoorbeeld J.W. Van den Berge, t.a.p., J.H. van Kreveld, 'Temporele werking van bestuursrechtspraak', *NTB* 2008/7, nr. 27, p. 203-212 en A.O. Lubbers en R.W.J. van der Struijk, 'Fiscaal overgangsbeleid van de belastingrechter', *TFO* 2009, p. 170-176, par. 2.2 en 2.3.

639. De term terugwerkende kracht is tussen haakjes geplaatst, omdat het niet vanzelfsprekend is die term te gebruiken. Gaat men bijvoorbeeld uit van de declaratoire theorie, dan maakt de rechter slechts expliciet wat al recht is, waarbij het niet zonder meer goed past om van 'terugwerkende kracht' te spreken. En bij de constitutieve theorie is het juist minder vanzelfsprekend dat het uitgangspunt terugwerkende kracht is. Wat er verder van zij, "naar vrij algemeen juridisch spraakgebruik is de terugwerkende kracht van rechtspraak eenvoudigweg de toepassing van nieuw verkondigde rechtspraak op oude gevallen" (O.A. Haazen, a.w., p. 411).

640. Ik vermeld de datums van de arresten om het temporele element te belichten.

- HR BNB 1992/109 dateert van 13 november 1991 en geeft als overgangsregel dat de oude waarderingsregel van toepassing blijft op leningen en obligaties die in bezit zijn op 1 januari 1992;
- HR BNB 1992/181 dateert van 18 december 1991 en geeft als overgangsregel dat de oude waarderingsregel van toepassing blijft op vorderingen die voortvloeien uit kredietovereenkomsten die voor 1 januari 1993 tot stand zijn gekomen;
- HR BNB 2000/275 dateert van 28 juni 2000 en geeft als overgangsregel dat de oude waarderingsregel van toepassing blijft voor alle verplichtingen ter zake van pensioenen en lijfrenten die zijn aangegaan of overgenomen vóór 1 september 2000.

Van den Berge merkt op dat in deze arresten sprake is van ‘prospective overruling’. Burgers spreekt van ‘uitgestelde of zuivere prospective overruling’.<sup>641</sup> Naar mijn mening zijn voor de gegeven overgangsregels in deze arresten deze termen onvoldoende scherp, onvoldoende onderscheidend. Ze dekken niet helemaal de lading. Wat hier gebeurt is méér dan alleen ‘prospective overruling’: niet alleen is (a) de nieuwe rechtsregel pas van toepassing vanaf een moment gelegen na het arrest, maar ook (b) na dat moment is de nieuwe rechtsregel niet volledig van toepassing op alle rechtsfeiten die binnen zijn zakelijke toepassingsgebied vallen, want op de ‘bestaande gevallen’ blijft de oude rechtsregel van toepassing. Het gaat dus om (ad a) uitgestelde werking met (ad b) eerbiedigende werking.<sup>642</sup> Afgezien van deze terminologische kwestie geven de arresten aanleiding tot een aantal andere opmerkingen.

*Tijds grensgevallen die onder de eerbiedigende werking vallen*

Zo verdient aandacht de tijds grens voor afbakening van de vermogensbestanddelen die onder de eerbiedigende werking vallen. De tijds grens wordt in de drie arresten niet gelegd op de datum van het wijzen van het arrest, maar enige tijd later. In HR BNB 1992/109 is daarvoor een motivering te vinden: het gaat om “het tijdstip waarop [belanghebbende; MP] rekening kan houden met dit arrest”. De periode van ongeveer anderhalve maand die de Hoge Raad de belanghebbende gunt is redelijk te noemen. De nieuwe regel is eerst van toepassing op de vermogensbestanddelen die na die periode – na 1 januari 1992 – worden verworven. Enerzijds wordt daardoor ermee rekening gehouden dat het enige tijd duurt voordat de nieuwe ‘opvatting voldoende algemene bekendheid heeft gekregen en uit dien hoofde of anderszins bekend is dan wel geacht mag worden bekend te zijn aan belanghebbenden’<sup>643</sup>. Anderzijds wordt met die periode voorkomen dat op leningen die kort na de datum van het arrest in het bezit van de belanghebbende komen, de nieuwe regel van toepassing is, terwijl de belanghebbende bij zijn voorbereidende handelingen (vóór de datum van het arrest) nog geen rekening kon houden met de nieuwe regel. De vraag rijst wel waarom de Hoge Raad in HR BNB 1992/181 de tijds grens ruim een jaar na de datum van het arrest legt. Dat lijkt lang. Waarom is in dat arrest de periode substantieel langer dan

641. I.J.J. Burgers, ‘De dynamiek van goed koopmansgebruik en prospective overruling’, *WFR* 1992/6023, p. 1231-1243.

642. O.A. Haazen, a.w., p. 445-446 spreekt overigens van uitgestelde werking zonder onmiddellijke werking.

643. Zinsnede ontleend aan CRvB 4 oktober 1985, AB 1986, 38.



die in de andere twee arresten?<sup>644</sup> Houdt dat verband met de aard van het vermogensbestanddeel? Of werd wellicht een andere tijdsgrens dan 1 januari onwenselijk geacht? Maar een van 1 januari afwijkende grens was kennelijk volgens de Hoge Raad niet bezwaarlijk in HR BNB 2000/275, waar immers de grens op 1 september (2000) werd gelegd. Bij dat laatste arrest is echter weer saillant dat, omdat die grens van 1 september 2000 uitvoeringstechnisch problematisch bleek, bij (goedkeurend) besluit de grens van 1 september 2000 werd verschoven naar 1 januari 2001.<sup>645</sup> Hoe dan ook blijft het gissen waarom in het ene geval de periode substantieel langer is dan in de twee andere gevallen. Een motivering van de Hoge Raad ontbreekt namelijk.

*Parallel met EHRM-zaak Serkov*

Een tweede opmerking is dat het gegeven dat de Hoge Raad bij het bepalen van de tijdsgrens in aanmerking neemt dat de belanghebbende rekening moet kunnen houden met de nieuwe rechtsregel, opvallend goed past bij een relatief recent door het EHRM gewezen arrest in de zaak Serkov.<sup>646</sup> Ter inleiding merk ik op dat wanneer de rechter ‘omgaat’ ten nadele van belastingplichtigen en werking van zijn arrest niet in de tijd beperkt, dit in strijd kan komen met art. 1 Eerste Protocol bij het EVRM, in het bijzonder met de ‘lawfulness’-eis. Die eis houdt onder meer de zogenoemde kwalitatieve eis in dat het toepasselijke nationale recht voldoende toegankelijk, precies en voorzienbaar in zijn toepassing is. Bij omgaan zonder te voorzien in een overgangsregel bestaat vooral spanning met het aspect van voorzienbaarheid. Of sprake is van strijd met de voorzienbaarheidseis hangt af van de omstandigheden van het geval, waarbij vooral de door de rechter gegeven motivering voor het omgaan van belang is, alsmede – vaak samenhangend – of de wijziging in de jurisprudentie redelijkerwijs voorzienbaar was voor belanghebbende.<sup>647</sup> In de zaak Serkov was aan de orde dat de hoogste Oekraïense rechter in een arrest van 23 december 2003 een interpretatie had gegeven van een btw-regeling die tegenovergesteld was aan een interpretatie die de rechter eerder had gegeven in een arrest van 15 januari 2003. Serkovs zaak werd beslist conform de – voor Serkov nadelige – interpretatie in het arrest van 23 december 2003. Om een samenstel van redenen achtte het EHRM de eerdergenoemde kwalitatieve eis geschonden. Waar het mij hier om gaat is dat opvallend is dat de desbetreffende transacties van Serkov plaatsvonden in de periode maart-juli 2004. Dat is dus ná het arrest van 23 december 2003. In dat opzicht was de bestreden belastingheffing over die transacties dus niet onvoorzienbaar. Het EHRM overweegt dienaangaande echter – en hierin zit de parallel met de hiervoor beschreven gedachte achter de tijdsgrens in de arresten van de Hoge Raad:

“it cannot be excluded that the entitlement to the VAT exemption, as interpreted by the Supreme Court on 15 January 2003, was a significant factor in

644. Vgl. ook P.H.J. Essers, ‘De toekomst van goed koopmansgebruik’, in: E.C.C.M. Kemmeren (red.), *Over de grenzen van de vennootschapsbelasting* (Juch bundel), Kluwer, Deventer 2002, p. 225-226.

645. Besluit staatssecretaris van Financiën 21 juli 2000, nr. B/CPP 2000/1127, V-N 2000/37.4.

646. EHRM 7 juli 2011, nr. 39766/05, Serkov vs. Oekraïne, FED 2012/76, met mijn aantekening.

647. Zie behalve de Serkov-zaak ook bijvoorbeeld EHRM 12 april 2011, nr. 16261/08 (Hoare), r.o. 54: “courts may depart from their well-established case-law provided they give good and cogent reasons for doing so.” Zie verder mijn aantekening in FED 2012/76.

the applicant's decisions to enter into commercial agreements preceding the relevant import operations" (r.o. 38)

Een verschil is wel dat waar het EHRM in zijn motivering betreft dat belanghebbende mogelijk gedisponeerd heeft, in de arresten van de Hoge Raad de factor 'dispositie' geen rol speelt, althans geen zichtbare.

#### *Periode eerbiedigende werking*

Verder valt bij de drie arresten op dat de Hoge Raad betrekkelijk genereus is wat betreft de periode van eerbiedigende werking. Die periode wordt namelijk niet beperkt. De oude regel blijft van toepassing op – kort gezegd – de oude gevallen. Van den Berge lijkt hierover kritisch te zijn.<sup>648</sup> Zijn eerste kanttekening is dat "[a]an (...) investeringen [met een langere looptijd] nu eenmaal allerlei onzekerheden [kleven], en niet valt in te zien waarom nu juist op het gebied van de normen die in de (fiscale) jurisprudentie zijn ontwikkeld, een garantie zou moeten worden geboden van 100%." Met (mijn eigen) andere woorden: naarmate de tijd vordert legt het rechtszekerheidsargument steeds minder gewicht in de schaal, omdat burgers er niet van mogen uitgaan dat het recht – ook rechtersrecht – volledig statisch is gelet op (mogelijk) veranderende omstandigheden.<sup>649</sup> Het tweede argument dat Van den Berge geeft, is in wezen een gelijkheidsbeginselargument: "in aanmerking [moet] worden genomen dat de rechtsgrond voor het verschillend behandelen van investeringen, al naar gelang ze voor of na een bepaalde datum zijn gedaan, in de loop van de tijd zal vervagen." Beide argumenten onderschrijf ik.<sup>650</sup> Het is vooral de vraag hoe zwaar ze hier wegen. Omdat een motivering ontbreekt, is het gissen waarom de Hoge Raad geen beperking in de tijd aanbrengt. Zo dienen de volgende vragen zich aan: acht de rechter een beperking in de tijd te zeer op het terrein van de wetgever te liggen en zijn rechtsvormende taak te buiten gaan?; acht hij in de gevallen aan de orde in de drie arresten een niet in de tijd beperkte eerbiedigende werking gewoonweg het meest redelijk?; en/of ligt de reden in het feit dat het hier 'slechts' om jaarwinst en niet om totaalwinst gaat?

#### *Adressant van de overgangsregel*

Een vierde opmerking is dat de adressant van de overgangs(maat)regel stilletjes is verschoven. In het eerste arrest HR BNB 1992/109 werd in de overwegingen betreffende het overgangsrecht steeds gesproken over 'belanghebbende' en dat

648. J.W. Van den Berge, t.a.p., p. 38. Ook A.O. Lubbers, *Fiscaal overgangsbeleid*, oratie Leiden, 2004, p. 29-30 is kritisch: "Ik ben (...) van mening dat de Hoge Raad (...) een spoedige overgang naar de nieuwe situatie voorop dient te stellen."

649. Vgl. M.R.T. Pauwels, a.w., p. 142 met verwijzing naar onder anderen N. Verheij, 'Vertrouwen op de overheid. Het vertrouwensbeginsel in het Nederlandse staats- en bestuursrecht', in: J.B.M. Vranken e.a., *Vertrouwensbeginsel en rechtszekerheid in Nederland*, Preadvies Vereniging voor de vergelijkende studie van het recht van België en Nederland, W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer 1997, p. 57.

650. Vgl. M.R.T. Pauwels, a.w., p. 142-143, alsmede M.R.T. Pauwels, 'Fiscaal overgangsrecht: balanceren tussen verandering en rechtszekerheid', in: M.J. Jacobs, H.E. Bröring, C.W. Backes, & M.R.T. Pauwels, *Tijd voor verandering*, VAR-reeks nr. 148, Boom Juridische uitgevers, Den Haag 2012, p. 187-244, waarin ik op basis van vergelijkbare argumenten het standpunt heb verdedigd dat een dubbele motiveringsplicht geldt wanneer de wetgever in onbeperkte eerbiedigende werking voorziet, te weten niet alleen (a) motiveren waarom in eerbiedigende werking wordt voorzien, maar ook (b) motiveren waarom die eerbiedigende werking niet beperkt is in de tijd.

is dan (alleen) de belanghebbende in die zaak.<sup>651</sup> Het tweede arrest HR BNB 1992/181 betreft een tussengeval: in de overweging waarin wordt gerept over door de jurisprudentie gewekt vertrouwen wordt gesproken over – het algemene – ‘belastingplichtige’, maar in de overweging waarin de Hoge Raad de overgangsmaatregel geeft wordt weer gesproken over (alleen) ‘belanghebbende’. Het is vermoedelijk dit laatste dat BNB-annotator Slot tot de opmerking bracht dat “[d]e Hoge Raad (...) niet zo ver gaat de gevolgen van zijn beslissing voor overige belanghebbenden te regelen.” Daartoe is de rechter wel overgegaan in HR BNB 2000/275: “[de] jurisprudentie zal (...) haar gelding blijven behouden voor alle verplichtingen ter zake van pensioenen en lijfrenten die zijn aangegaan of overgenomen vóór 1 september 2000.” Dat de Hoge Raad hier wel een algemene regel gaf, lijkt mij een goede ontwikkeling, die bovendien ook voor de hand ligt gezien het feit dat de Hoge Raad rechtsvorming en het brengen van rechtseenheid tot zijn taak rekent. Als de rechter de ene (algemene) rechtsregel inwisselt voor de andere hoort daarbij ook de verantwoordelijkheid dat hij in beginsel in een algemene regel neerlegt hoe hij beide regime op elkaar laat aansluiten. In de woorden van Vranken: “zodra de rechter van zijn eerdere rechtspraak afwijkt, (...) creëert hij net als de wetgever die nieuw recht uitvaardigt, problemen van overgangsrecht. Het past bij de openlijke erkenning van de rechtsvormende taak van de rechter dat hij hierop ingaat.”<sup>652</sup> Ook het gelijkheidsbeginsel pleit vanzelfsprekend voor een algemene regel waarin de rechter het overgangsrecht neerlegt.<sup>653</sup>

*Relevantie voor het overgangsrecht van de reden voor het omgaan?*

De vraag rijst of het voor de overgangsrechtelijke regel uitmaakt of de reden voor het omgaan gelegen is in (i) gewijzigd inzicht van de rechter, of in (ii) verandering van (maatschappelijke) omstandigheden. Met betrekking tot situatie (i) kan worden betoogd dat daarbij het rechtscheppende, constitutieve karakter van rechtspraak en de gelijkenis met wetgeving sterk naar voren komt.<sup>654</sup> Net zoals bij een nieuwe wettelijke regel past daarbij in beginsel niet dat de nieuwe rechtsregel terugwerkende kracht heeft.<sup>655</sup> Met betrekking tot situatie (ii) zou wellicht kunnen worden betoogd dat de rechter nog steeds slechts het recht vindt – rechtspraak declaratoir is –, te weten het recht dat hoort bij de gewijzigde omstandigheden. Vanuit die optiek zou de nieuwe rechtsregel reeds van toepassing kunnen zijn vanaf het moment in het verleden

651. Vgl. A.O. Lubbers, *Belastingarresten lezen en analyseren*, Serie Fiscale Geschriften, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, Amersfoort 2007, par. 9.3.1 over het gebruik van ‘belastingplichtige’ en ‘belanghebbende’ door de Hoge Raad.

652. J.B.M. Vranken, Mr. C. Asser’s *handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk Recht, Algemeen Deel*, W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle 1995, nr. 252 (zie ook nr. 69 en 190). In vergelijkbare zin bijvoorbeeld J.C.A. de Poorter en H.J.Th.M. van Roosmalen, *Motivering bij rechtsvorming*, Den Haag, Raad van State 2009, p. 104-106.

653. Vgl. A.O. Lubbers, ‘De “beslissing met uitgestelde werking” als tegemoetkoming bij rechtsdwaling in het belastingrecht?’, *WFR* 2007/6736, p. 1083 e.v.

654. Hierover wordt overigens ook anders gedacht. De gedachte kan bijvoorbeeld zijn dat “wellicht niet zozeer het recht als wel ons inzicht daarin veranderd [is]. Dan is terugwerkende kracht volkomen logisch.”; E. Tjong Tjin Tai, ‘Rechterlijk overgangsrecht’ (bespreking van dissertatie. O.A. Haazen), *NJB* 2006, p. 2584-2586. Zie daarnaast ook bijvoorbeeld J.H. van Kreveld, t.a.p. onderdeel 5.2.

655. Vgl. O.A. Haazen, a.w., p. 64: “Voor de constitutieve theorie ligt het voor de hand dat deze erkenning met beperking van de terugwerkende kracht gepaard gaat.”

dat de relevante omstandigheden (voldoende) zijn gewijzigd; terugwerkende kracht derhalve, maar wel beperkt in de tijd.

Bij de voorgaande gedachten is het perspectief het rechtssysteem: welke aard rechtspraak heeft en de reden waarom de rechter omgaat. Van den Berge heeft er terecht op gewezen dat de belastingkamer van de Hoge Raad in de drie arresten een andere invalshoek kiest. De Hoge Raad stelt het perspectief van de belastingplichtige voorop, meer in het bijzonder het vertrouwen dat gewekt is door de eerdere jurisprudentie.<sup>656</sup> Zie bijvoorbeeld de hiervoor geciteerde overweging uit HR BNB 1992/109. Bij deze benadering waarbij het vertrouwen van belastingplichtigen de leidraad is, is niet direct relevant welke aard rechtspraak heeft en de reden waarom de rechter omgaat. Bij deze benadering past dus beter dat, in zowel situatie (i) als situatie (ii), de nieuwe rechtsregel pas in de toekomst werking heeft, dat wil zeggen pas nadat – door het nieuwe arrest – het vertrouwen is weggenomen. Uit de drie arresten van de Hoge Raad blijkt ook dat de rechter wat betreft het overgangsrecht niet differentieert naar de reden voor het omgaan. Gelet op de door de Hoge Raad gegeven motivering gaat het in de eerste twee arresten om situatie (ii) en in HR BNB 2000/275 om situatie (i).

Ik vermoed dat het perspectief van vertrouwen van belastingplichtige (onder meer) te maken heeft met het gegeven dat het in het belastingrecht om een publiekrechtelijke rechtsbetrekking gaat zonder derde-belanghebbenden.<sup>657</sup> Anders dan bij een privaatrechtelijke rechtsbetrekking of publiekrechtelijke rechtsbetrekking met derden-belanghebbenden heeft – behalve de fiscus – niemand er last van indien de nieuwe rechtsregel nog geen toepassing vindt. Bijkomend voordeel van de benadering door de belastingkamer, waarbij dus het vertrouwen van belastingplichtigen centraal staat, is dat de rechter dogmatische rechtstheoretische discussies over het declaratoire of constitutieve karakter van rechtspraak vermijdt.

#### *Ook buiten het terrein goed koopmansgebruik?*

Verder valt op dat alle drie arresten gewezen zijn op het terrein van goed koopmansgebruik. De rechter treedt juist op dit terrein op als ‘wetgever-plaatsvervanger’.<sup>658</sup> De gedachte zou kunnen opkomen dat het in dat geval niet vreemd is dat de rechter – net zoals een wetgever doorgaans doet – geen terugwerkende kracht aan een nieuwe rechtsregel verleend, maar dat het niet vanzelfsprekend is dat de Hoge Raad dat ook zou doen wanneer hij zou omgaan op een ander terrein waar hij niet als wetgever-plaatsvervanger optreedt (maar ‘slechts’ de wet uitlegt). Met Van den Berge meen ik echter dat er geen reden is waarom de

656. Vgl. voor het perspectief van verwachtingen van burgers ook bijvoorbeeld J.C.A. de Poorter en H.J.Th.M. van Rosmalen, a.w., p. 104 en B. van den Bergh, “‘Recht zkt zekerheid’ voor vaste relatie”, *Rechtskundig weekblad* 2010/11, nr. 9, p. 357-358, alsmede O.A. Haazen, a.w., p. 651 die de kenbaarheid van het recht vooropstelt en B. Juratowitch, *Retroactivity and the common law*, Oxford en Portland, Hart Publishing 2008, die de problematiek van terugwerkende kracht van rechtspraak (mede) beziet vanuit de rechtszekerheid en vrijheid en de gevolgen voor de burger (zie bijvoorbeeld p. 121, 166 en 220-223).

657. Vgl. ook I.J.J. Burgers, t.a.p., onderdeel 5.

658. Zie daarover bijvoorbeeld A.O. Lubbers en H. Vording, ‘Een eerste aanzet tot een toetsingskader voor de beoordeling van het werk van de belastingrechter waar deze optreedt als wetgever-plaatsvervanger’, in: D.A. Albregtse en P. Kavelaars (red.), *Maatschappelijk heffen* (Stevens-bundel), Kluwer, Deventer 2006, p. 439-453.

rechter dan niet in een overgangsregel zou voorzien.<sup>659</sup> Zoals eerder opgemerkt, is in de drie arresten immers het centrale argument dat de eerdere jurisprudentie bij burgers vertrouwen heeft gewekt. En dat argument geldt ook op andere terreinen en wellicht soms zelfs daar met meer gewicht (zo kan de impact van omgaan op het gebied van totaalwinst groter zijn dan op dat van jaarwinst).

#### *De veldinventaris-zaak*

Dat (ook) de belastingkamer van de Hoge Raad de mogelijkheid heeft aanvaard de temporele werking van zijn rechtspraak te beperken, is toe te juichen, maar schept wel verwachtingen, ook uit het oogpunt van consistentie. In dat opzicht valt op dat de Hoge Raad enige tijd geleden in een proefprocedure omging met betrekking tot het niet-activeren van veldinventaris, maar de werking in de tijd van zijn nieuwe rechtsregel niet (zelf) beperkte.<sup>660</sup> Dit laatste werd in het arrest niet expliciet gemotiveerd. Het lijkt echter dat de reden is dat partijen zelf in een overgangsregeling – een ingroeieregeling – hadden voorzien.<sup>661</sup> Vanuit het oogpunt dat een rechter in de eerste plaats geschillen dient te beslechten, valt het te begrijpen dat de Hoge Raad geen oordeel geeft waar geen geschil is. Interessant blijft niettemin dat de cassatierechter, die rechtsvorming en het waarborgen van rechtseenheid tot zijn taak rekent, zich niet uitliet over het overgangsrecht, ofschoon rechterlijk overgangsrecht uit de aard der zaak ook (onderdeel van het) ‘recht’ is (elke rechtsregel heeft immers een temporele werking<sup>662</sup>). Bovendien hoefden niet alle belastingplichtigen met veldinventaris gebonden te zijn aan de uitkomst van de proefprocedure.

Overigens dringt de vraag zich op of de belanghebbende wellicht beter af zou zijn geweest zonder afspraak. Voor zover ik kan nagaan kwam de afspraak in feite erop neer dat de nieuwe rechtsregel van toepassing zou zijn met ingang van het jaar 2003, zij het verzacht door een ingroeieregeling van vier jaar.<sup>663</sup> Zonder de afspraak had de Hoge Raad wellicht – in zijn in 2008 gewezen arrest – aan de nieuwe rechtsregel uitgestelde werking (en dus geen terugwerkende kracht) verleend. In de drie meergenoemde arresten nam de Hoge Raad immers

659. Zie voor de btw echter voetnoot 664 hierna.

660. HR 1 februari 2008, *BNB* 2008/106.

661. Het vermoeden dat dit de reden is, komt op gegeven enerzijds de overweging van de Hoge Raad dat de waardering niet in geschil is in het geval het gelijk aan de inspecteur is met betrekking tot de rechtsregel en anderzijds dat in het arrest onder de uitgangspunten in cassatie is vermeld dat tussen partijen een ingroeieregeling was afgesproken voor het geval de inspecteur gelijk zou krijgen.

662. O.A. Haazen, a.w., p. 81.

663. Ik leid dit af uit onderdeel 5.5.2 van de Landbouwnormen 2007, die nog wel op [www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl) (bezocht 29 november 2012) te vinden zijn, in tegenstelling tot de Landbouwnormen 2003 (waarin de oorspronkelijke afspraak/overgangsregeling te vinden is, zo vermeldt de conclusie van A-G Wattel voor HR *BNB* 2008/106), die daarop niet meer te vinden zijn en evenmin raadpleegbaar zijn via de periodieken (*Ntfr* en *V-N*).

ongeclassuleerd als uitgangspunt dat de belastingplichtigen mochten vertrouwen op de eerdere jurisprudentie.<sup>664</sup>

Dit laatste verdient trouwens opmerking dat het niet ondenkbaar is dat de rechter dit uitgangspunt bijstelt in die zin dat wanneer de relevante maatschappelijke omstandigheden sterk gewijzigd zijn of wanneer de fiscus aankondigt oude jurisprudentie ter discussie te stellen, belastingplichtigen niet onverkort op oude jurisprudentie mogen vertrouwen. Maar *als* de rechter zijn overgangsbeleid zou aanpassen, rijst wel weer een meta-overgangsrecht kwestie: dient een wijziging in overgangsrechtelijke uitgangspunten gepaard te gaan met overgangsrecht?<sup>665</sup>

### 3 OVERGANGSRECHT BIJ OMGAAN OP PROCESRECHTELIJK TERREIN

De laatste tijd is de Hoge Raad een aantal keer omgegaan op procesrechtelijk terrein in belastingzaken.<sup>666</sup> In deze arresten is geen overgangsregel gegeven. Voor zover mij bekend is er evenmin eerdere rechtspraak van de belastingkamer waarin zij omging op procesrechtelijk terrein en daarbij voorzag in een overgangsregel.<sup>667</sup> Verondersteld kan worden dat de Hoge Raad tot nu toe om inhoudelijke redenen afzag van een overgangsregel. Ik zie namelijk niet in

664. Op het terrein van de btw lijkt dat overigens kennelijk anders te liggen indien het omgaan van de Hoge Raad zijn oorzaak vindt in jurisprudentie van het Hof van Justitie; zie althans bijvoorbeeld HR 10 februari 2012, BNB 2012/128: “dat het beginsel van rechtszekerheid *niet meebrengt dat justitiabelen erop moeten kunnen rekenen* dat de Hoge Raad zijn jurisprudentie ongeacht nieuwe jurisprudentie van het Hof van Justitie zal handhaven in toekomstige gevallen, *ook niet indien die arresten gevallen zullen betreffen die zich vóór het wijzen van nieuwe jurisprudentie van het Hof van Justitie hebben voorgedaan*. Het is uitsluitend aan het Hof van Justitie om de werking van zijn arresten in de tijd te beperken” (*curs. MP*). Zoals ik eerder heb opgemerkt in *FED 2012/76* verdient deze kwestie nog nadere bestudering en doordenking. Belangrijke vraag daarbij is hoe gewaardeerd moet worden – of anders gezegd: in hoeverre het voor de rechtszekerheid-rekening van belastingplichtigen dient te komen – dat de Hoge Raad in het eerdere arrest (ten opzichte waarvan wordt omgegaan) geen prejudiciële vragen heeft gesteld, kennelijk omdat hij de kwestie als een *acte (é)clair(é)* beschouwde. Overigens steunen A.O. Lubbers en R.W.J. Van der Struijk, t.a.p., p. 175 vermoedelijk de lijn van de Hoge Raad, maar zij motiveren niet waarom zij “in het vertrouwen dat de belastingplichtige kon hechten aan de koers van de Hoge Raad niet een voldoende voorwaarde voor een gunstige overgangsmaatregel [zien].” Mijns inziens verdient het bovendien aanbeveling om te onderscheiden tussen een evaluatieve (normatieve) en een beschrijvende (positiefrechtelijke) zienswijze op dit punt.

Daarbij komt dat onlangs – toen ik deze bijdrage al had afgerond – het arrest HR 14 december 2012, nr. 10/04489, LJN: BU7264, is gewezen, dat meebrengt dat de Hoge Raad meer rechtsbescherming biedt dan men op het eerste gezicht uit HR BNB 2012/128 zou kunnen afleiden. Zeer interessant is namelijk dat de Hoge Raad in een situatie waarin hij omgaat naar aanleiding van een arrest van het Hof van Justitie, in feite in een vorm van rechterlijk overgangsrecht voorziet door naheffing niet mogelijk te achten in verband met de rechtszekerheid en wel met de motivering: “De rechten van belastingplichtigen die zijn verworven door te handelen overeenkomstig de door de nationale rechter in hoogste instantie gewezen jurisprudentie kunnen niet met terugwerkende kracht worden ontnomen indien nadien blijkt (...) dat die jurisprudentie in strijd is met een Europese richtlijn.” Deze benadering komt opvallend goed overeen met hetgeen J.W. Van den Berge, t.a.p., p. 44 propageerde. Gelet op hetgeen ik hiervoor in deze voetnoot en eerder in *FED 2012/76* schreef, zal duidelijk zijn dat (ook) ik deze ontwikkeling toejuich. Hoe dan ook verdient het arrest meer analyse dan ik hier kan geven.

665. Vgl. L. Kaplow, ‘An economic analysis of legal transitions’, *Harvard Law Review* 99, 1986, p. 557-558.

666. Bijvoorbeeld HR 13 mei 2011, BNB 2011/218 en HR 23 september 2011, BNB 2012/114.

667. Ook het overzichtsartikel van A.O. Lubbers en R.W.J. Van der Struijk, t.a.p. noemt dergelijke rechtspraak niet.



waarom bij omgaan op procesrechtelijk terrein er geen aanleiding zou kunnen zijn om in bepaalde gevallen in een overgangsregel te voorzien. Ik denk daarbij in het bijzonder aan de situatie waarin de nieuwe procesrechtelijke regel een bepaalde actie van de belastingplichtige vereist, terwijl die actie op basis van de oude jurisprudentie niet nodig was. Meer concreet valt te denken aan bijvoorbeeld (i) de situatie waarin de nieuwe regel meebrengt dat de belanghebbende een rechtsmiddel had moeten aanwenden om zijn rechten te waarborgen, terwijl dat op basis van de oude jurisprudentie niet nodig was, (ii) de situatie waarin de nieuwe rechtsregel de stelplicht bij de belastingplichtige legt, terwijl die plicht op basis van eerdere jurisprudentie niet bij de belastingplichtige lag, of (iii) de situatie waarin de nieuwe regel de bewijslast bij de belastingplichtige legt, terwijl die eerder bij de fiscus lag.<sup>668</sup>

Een mooi voorbeeld van rechterlijk overgangsrecht in geval van situatietype (i) is te vinden in de – voor het overige mij wat minder aansprekende, want aan burgers niet uit te leggen – Brummenuitspraak van de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State.<sup>669</sup> De in deze uitspraak neergelegde nieuwe rechtsregel brengt kort gezegd mee dat – anders dan uit eerdere jurisprudentie volgde – de belanghebbende in een bepaalde situatie hoger beroep dient in te stellen wil hij bepaalde rechten niet verspelen. De rechter had nadrukkelijk aandacht voor de gevallen waarin (niet) in vorenstaande zin gehandeld was, daarbij afgaande op de oude jurisprudentie:

“Bijzondere omstandigheden kunnen ertoe leiden dat het niet instellen van hoger beroep tegen uitspraken, waarin beroepsgronden uitdrukkelijk en zonder voorbehoud zijn verworpen, niet aan betrokkene kan worden tegengeworpen, met name als tegen de eerdere uitspraak van de rechtbank geen hoger beroep is ingesteld, omdat betrokkene, afgaande op eerdere jurisprudentie, in de veronderstelling verkeerde dat deze beroepsgronden in beroep tegen de nieuwe beslissing op bezwaar opnieuw voor een inhoudelijke beoordeling aan de rechtbank konden worden voorgelegd.”

Terecht dat de Afdeling hier in een overgangsregel voorziet, al had het wat mij betreft wat algemener en duidelijker gekund. De overgangsregel had algemener gekund, omdat het nu erop lijkt (vergelijk: ‘als’) dat de rechter als voorwaarde voor de toepassing van de overgangsregel stelt dat de betrokkene in de veronderstelling verkeerde dat deze beroepsgronden in beroep tegen de nieuwe beslissing op bezwaar opnieuw voor een inhoudelijke beoordeling aan de rechtbank konden worden voorgelegd. Ik zou dat niet als voorwaarde willen stellen maar willen aannemen dat de kans bestaat dat een betrokkene in de genoemde veronderstelling verkeerde. Uitgaande van die aanname – als legitiemerig dus en niet als voorwaarde – had de rechter dan de meer algemene overgangsregel kunnen geven dat de nieuwe regel nog niet van toepassing is op gevallen waarin de eerder niet bestreden uitspraak van de rechtbank dateert

668. Situatie (iii) hoeft niet steeds samen te vallen met situatie (ii), want de verdeling van de stelplicht en die van de bewijslast lopen wel vaak, maar niet altijd synchroon; zie bijvoorbeeld HR 10 april 2009, *BNB* 2009/148.

669. *ABRvS* 6 augustus 2003, *AB* 2003, 355. Zie daarover ook Van Ettekoven in zijn, nog te publiceren, *VAR-rede* voorafgaand aan de bespreking van de *VAR*-preadviezen over overgangsrecht (M.J. Jacobs, H.E. Bröring, C.W. Backes, & M.R.T. Pauwels, a.w.).

van voor een zekere datum. De overgangsregel had duidelijker gekund, omdat nu ongewis blijft vanaf welk moment betrokkenen geacht worden bekend te kunnen zijn met de nieuwe rechtsregel. Het had daarom de voorkeur verdiend dat de Afdeling zijn overgangsregel had gekoppeld aan een bepaalde datum, net zoals de Hoge Raad deed in de drie in par. 2 besproken arresten.<sup>670</sup>

Het ligt mijns inziens voor de hand dat de Hoge Raad, net zoals de Afdeling deed in bijvoorbeeld de Brummenuitspraak, in een overgangsregel voorziet in een situatie waarin uit de nieuwe regel volgt dat een betrokkene een bepaalde procesrechtelijke actie had moeten verrichten om zijn rechten te waarborgen, terwijl die actie op basis van de oude jurisprudentie niet nodig was. Een aanzet daartoe gaf A-G Wattel in een conclusie in een zaak die toevallig de vraag betrof of de Hoge Raad de inhoudelijke rechtsregel van de Brummenuitspraak zou moeten overnemen in belastingzaken. Die vraag beantwoordde de A-G ontkennend, maar voor het geval de Hoge Raad daar anders over zou denken (hetgeen niet het geval was) suggereerde de A-G “aan die keuze uitgestelde werking te geven (...) zulks om tobben of razernij in lopende hoger-beroepsprocedures te voorkomen.”<sup>671</sup> Het ging hier overigens niet om omgaan, maar om een rechtsvraag die eerder nog niet beantwoord was.

Een ander voorbeeld ontleen ik aan een arrest van de strafkamer. In dat arrest ging de Hoge Raad om met betrekking tot een ontvankelijkheidskwestie: hij stelde met betrekking tot een bepaald situatietype een voorwaarde voor het instellen van een rechtsmiddel, welke ontvankelijkheidsvoorwaarde eerder niet gold. In de desbetreffende zaak werd niet aan die voorwaarde voldaan maar ontving de Hoge Raad de verdachte niettemin in zijn beroep, nu “de verdachte niet bekend kon zijn met de gewijzigde opvatting.”<sup>672</sup>

Verder geeft recente jurisprudentie van de strafkamer steun voor het voorzien in een overgangsregel bij omgaan op procesrechtelijk terrein.<sup>673</sup> Aan de orde was de toepassing van het op 1 juli 2012 ingevoerde art. 80a Wet RO. Nadat de Hoge Raad mede aan de hand van voorbeelden de reikwijdte van de nieuwe wettelijke bepaling had uiteengezet, ging hij in op het overgangsrecht. Eerst gaf hij een oordeel over het overgangsrecht bij die bepaling (‘rechtsvinding wettelijk overgangsrecht’), te weten dat hij de bepaling eerst zal toepassen in zaken waarin de cassatieschriftuur is ingekomen op of na 1 juli 2012. Vervolgens – en dat is hier van belang – geeft de rechter ook nog een quasi-overgangsregel in verband met de omstandigheid dat betrokkenen pas met het arrest – dat op 11 september 2012 gewezen is – meer duidelijkheid hebben over de reikwijdte van de bepaling:

“Teneinde de advocatuur en het openbaar ministerie voldoende tijd en gelegenheid te geven zich in te stellen op de uitleg en invulling die in het onderhavige arrest aan die bepaling is gegeven, zal de Hoge Raad (...) in zaken waarin de cassatieschriftuur vóór 1 oktober 2012 is ingekomen, terughoudendheid betrachten bij het niet-ontvankelijk verklaren van het beroep op de in art. 80a RO genoemde gronden.”

670. En net zoals de ABRvS bijvoorbeeld deed in haar uitspraak van 6 maart 2011, AB 2011, 130.

671. Onderdeel 5.30 van de conclusie voor HR 4 december 2009, BNB 2010/65.

672. HR 27 februari 2001, NJ 2001, 499. Zie voor een ander geval van overgangsrecht bij omgaan op procesrechtelijk terrein bijvoorbeeld HR 29 oktober 1982, NJ 1983, 196.

673. Bijvoorbeeld HR 11 september 2012, BNB 2012/295.



Let wel, het gaat hier dus niet om een situatie waarin de Hoge Raad omgaat, maar een waarin hij voor het eerst uitleg geeft aan een procesrechtelijke bepaling. Als in een dergelijke situatie van wetsuitleg voldoende aanleiding is om ermee rekening te houden dat betrokkenen pas met het arrest meer duidelijkheid hebben over de reikwijdte van de bepaling, dan geldt dat *a fortiori* bij omgaan.

#### 4 OVERGANGSRECHT BIJ RECHTSVORMING ZONDER DAT SPRAKE IS VAN OMGAAN?

Indien de rechter expliciet omgaat, is het leerstuk van overgangsrecht in die zin overzichtelijk dat dan in elk geval duidelijk is dat er sprake is van een breuk met eerdere rechtspraak. In andere gevallen is het leerstuk minder overzichtelijk.

Het wordt lastiger indien onduidelijk is of er sprake is van omgaan.<sup>674</sup> Zo gebeurt het een enkele keer dat de rechter pas in een later arrest (ond)erkent dat hij in een *eerder* arrest is omgegaan ten opzichte van een nog eerder gewezen arrest.<sup>675</sup> Doordat dan in het tweede bedoelde arrest geen duidelijkheid is gegeven of sprake is van omgaan, bestaat ten tijde van dat tweede arrest onduidelijkheid of teruggekomen is op de rechtsregel in het eerdere arrest en blijft ook het overgangsrechtelijke vraagstuk buiten beschouwing.<sup>676</sup> Een ander voorbeeld betreft de situatie waarin een gerechtshof in zijn uitspraak van een bepaalde rechtsopvatting is uitgegaan en de Hoge Raad het cassatieberoep tegen die uitspraak ongegrond verklaart met toepassing van art. 81 Wet RO, waardoor de rechtspraktijk ervan uitgaat dat de rechtsopvatting van het Hof juist was, maar de Hoge Raad enige jaren later toch tot een andere rechtsregel komt.<sup>677</sup>

Nog lastiger wordt het indien de rechter een nieuwe rechtsregel formuleert zonder dat sprake is van omgaan ten opzichte van een eerder arrest. Het kan bijvoorbeeld gaan om de eerste keer dat de Hoge Raad uitleg geeft aan een nieuwe wettelijke regel of dat met betrekking tot een al langer bestaande wettelijke regel – die al dan niet een open norm bevat – voor het eerst over een bepaalde rechtsvraag wordt beslist. Bovendien is soms bij rechtsontwikkeling de grens tussen omgaan en niet-omgaan moeilijk te trekken, zoals wanneer de rechter van een ‘verduidelijking’ van zijn eerdere rechtspraak spreekt. Een voorbeeld betreft het Pikmeer II-arrest, waarin “de Hoge Raad (...) de vraag onder ogen [heeft] gezien of de [de in een eerder arrest gegeven; MP] regel, gelet

674. Vgl. over de onduidelijkheid die daar soms over is bijvoorbeeld R. den Ouden, ‘Omgaan met “omgaan”’, *NTFR* 2007/924. Dergelijke onduidelijkheid speelt overigens niet alleen bij rechtspraak van onze nationale hoogste rechter; zie met betrekking tot EHRM-jurisprudentie bijvoorbeeld A. Mowbray, ‘An Examination of the European Court of Human Rights’ Approach to Overruling its Previous Case Law’, *HRLR* 2009(9), p. 179-201.

675. Zie HR 9 april 2010, *BNB* 2010/242, waarin pas duidelijk werd – en expliciet werd erkend – dat in HR 23 januari 2004, *BNB* 2004/163 was teruggekomen op HR 9 november 1994, *BNB* 1995/60. Het betrof hier overigens rechtspraak ten voordele van belastingplichtigen.

676. Zie bijvoorbeeld de stevige kritiek van Essers in zijn noot onder HR *BNB* 2004/163.

677. Zie bijvoorbeeld de annotatie van Albert onder en inzake HR 25 september 2009, *BNB* 2009/295. Het betrof hier overigens rechtspraak ten voordele van belastingplichtigen.

op de rechtsontwikkeling, thans precisering behoeft”, welke vraag de strafkamer van de Hoge Raad vervolgens bevestigend beantwoordde.<sup>678</sup> Nu de Hoge Raad van een ‘precisering’ spreekt zou erover kunnen worden getwist of sprake is van een zuiver omgaan.<sup>679</sup> Wat ervan zij, interessant is dat de Hoge Raad voorzag in een overgangsregel: in Pikmeer II bleef de Hoge Raad uitgaan van het oude rechtskader gelet op “de eisen van een behoorlijke procesorde in verband met het belang van de rechtszekerheid.”

Verder kan bij rechtsontwikkeling zonder omgaan gedacht worden aan het geval waarin de Hoge Raad een nieuw leerstuk ontwikkelt, zoals de kasgeldjurisprudentie, de Falconsjurisprudentie en meer recent de onzakelijkkelening-jurisprudentie. Bij dergelijke jurisprudentie pleegt de Hoge Raad niet in een overgangsregel te voorzien; het leerstuk althans de gegeven rechtsregel is dan van toepassing ook op gevallen die dateren van vóór het arrest. Is dit echter wel zo vanzelfsprekend?

Neem de onzakelijkkelening-jurisprudentie. Van Horzen en Bellingwout hebben onlangs erop gewezen dat ruim twintig jaar geleden toenmalig Kamerlid Vermeend een – uiteindelijk ingetrokken – initiatief-wetsvoorstel had ingediend met een regeling die opvallend veel overeenkomsten vertoont met de huidige onzakelijkkelening-jurisprudentie.<sup>680</sup> Ik heb het wetsvoorstel nageslagen op het overgangsrecht en afgezien van het moment van inwerkingtreding regelde het wetsvoorstel daarover niets.<sup>681</sup> Dit betekent dat de (voorgestelde) wettelijke regeling onmiddellijke werking zou hebben en dus geen terugwerkende kracht. De onzakelijkkelening-jurisprudentie heeft daarentegen wel terugwerkende kracht. Degenen die benadrukken dat bij dergelijke jurisprudentie de rechter evenzeer aan rechtsvorming doet als de wetgever – ook rechtsregels schept –, zullen vraagtekens zetten bij dit verschil in overgangsrecht en daarmee bij de vanzelfsprekendheid van terugwerkende kracht van dergelijke jurisprudentie.<sup>682</sup> Dit betreft een van de lastigste kwesties van het leerstuk van rechterlijk overgangsrecht.<sup>683</sup> Met het oog op de omvang van deze bijdrage volsta ik hier met enige opmerkingen.

Waarom lijken rechters ogenschijnlijk zo sterk vast te willen houden aan het uitgangspunt van de ex tunc-werking van rechtspraak in het geval van rechtsvorming zonder dat sprake is van omgaan? Een eerste reden is wellicht dat, hoewel tegenwoordig vrij algemeen lijkt te worden aanvaard dat de rechter aan rechts-

678. HR 6 januari 1998, NJ 1998, 367.

679. Overigens wordt wel ervan uitgegaan dat hier inderdaad sprake was van omgaan. President van de Hoge Raad Corstens noemt Pikmeer II zelfs een mooi voorbeeld van omgaan (in C. Lindo, ‘Tussen ideaal en nuchterheid. Interview met de nieuwe president van de Hoge Raad, mr. G.J.M. Corstens’, *NJB* 2009/17, p. 1074-1082).

680. F. van Horzen en J.W. Bellingwout, ‘De overdracht en omzetting van afgewaardeerde vorderingen in de deelnemingsfeer na de onzakelijkkeleningjurisprudentie’, *WFR* 2012/6960, p. 876 e.v. (par. 2).

681. Kamerstukken II 1986/87, 19 729.

682. Vgl. E. Dirix, ‘Rechterlijk overgangsrecht’, *Rechtskundig Weekblad* 2008-09, nr. 42, p. 1757 en 1760 en J.C.A. de Poorter en H.J.Th.M. van Roosmalen, a.w., p. 104.

683. Waarover diepgaand O.A. Haazen, a.w., alsmede voor de *common law*, B. Juratowitch, a.w.

vorming doet,<sup>684</sup> – om Haazen<sup>685</sup> te citeren: – “het constitutieve karakter van rechtspraak nog altijd een teer punt is en rechters er niet graag voor uitkomen.”<sup>686</sup>

Een tweede reden zou kunnen zijn dat het vreemd wordt gevonden om in *overgangsrecht* te voorzien waar er geen oude rechtsregel is ten opzichte waarvan wordt ‘overgegaan’. De rechter heeft zich immers niet eerder over de desbetreffende rechtsvraag uitgelaten. Er is dus geen sprake van een overgangssituatie – geen sprake van een ‘opeenvolgen van rechtsregels’<sup>687</sup> – en, zo is de gedachte wellicht, daarmee geen sprake van een overgangsrechtelijke kwestie.<sup>688</sup>

Een andere reden is wellicht dat het – niet ten onrechte – moeilijk wordt geacht een goed werkbaar criterium te vinden om te bepalen welk type rechtspraak in aanmerking komt voor beperking van de terugwerkende kracht. Zo lijkt het leggen van de grens tussen rechtsvinding enerzijds en rechtsvorming of rechtschepping anderzijds conceptueel aantrekkelijk,<sup>689</sup> maar het onderscheid is praktisch niet steeds goed te maken.<sup>690</sup> Het onderscheid is veeleer gradueel in die zin dat waar de rechter een rechtsregel formuleert veelal elk van beide elementen in een bepaalde mate er in terug te vinden is. Ook de aard van de betrokken wettelijke regel is in dat verband niet doorslaggevend. Neem jurisprudentie met betrekking tot de open norm goed koopmansgebruik. Op dat terrein heeft de Hoge Raad zonder meer aan rechtsvorming gedaan.<sup>691</sup> Maar in de nodige arresten op dat terrein is – niettegenstaande dat ze iets ‘nieuws’ bevatten – vooral toch sprake van rechtsverfijning van eerdere rechtsregels toegespitst op het nieuwe voorliggende situatietype, hetgeen sterke gelijkenissen heeft met de uitleg van een scherpe wettelijke regel bij de toepassing op een eerder nog niet voorgelegd situatietype. En omgekeerd: ook bij een (ogenschijn-

684. Bijvoorbeeld C. Asser-J.B.M. Vranken, a.w., de literatuur aangehaald door O.A. Haazen, a.w., p. 62-66, C. Sampford, a.w., p. 168 en meer recent bijvoorbeeld J.C.A. de Poorter en H.J.Th.M. van Roosmalen, a.w., alsmede het rapport *Versterking van de cassatierechtspraak* (Commissie Hammerstein). Kritisch evenwel C.A.J.M. Kortmann, *Staatsrecht en raison d'Etat*, Kluwer, Deventer 2009, p. 11-12, waarover weer genuanceerd president Corstens in Lindo, t.a.p., p. 1079.

685. O.A. Haazen, a.w., p. 64.

686. Illustratief is hetgeen J.H. van Kreveld, t.a.p., onderdeel 5.2, opmerkt nota bene ten aanzien van gevallen waarin sprake is van omgaan (vanuit voortschrijdend inzicht): “Nu in deze gevallen van corrigerende wetsinterpretatie alsnog de ware bedoeling van de wet wordt blootgelegd, geeft de nieuwe interpretatie het recht weer zoals dat geacht wordt vanaf de inwerkingtreding van het wettelijk voorschrift te hebben gegolden.” Bijvoorbeeld J.C.A. de Poorter en H.J.Th.M. van Roosmalen, a.w., p. 104 menen (mijns inziens terecht) dat een dergelijke benadering niet past bij (de erkenning van) de rechtsvormende taak van de rechter.

687. Zoals de titel luidt van het bekende, uit 1928 daterende, proefschrift van H. van den Bergh.

688. Zie voor kritiek op deze gedachte O.A. Haazen, a.w., p. 87-89.

689. Zoals in par. 2 gezien, benadert de belastingkamer van de Hoge Raad echter de problematiek van overgangsrecht bij omgaan niet vanuit dat perspectief, maar vanuit dat van vertrouwen van belastingplichtigen.

690. Vgl. J.H. van Kreveld, t.a.p., onderdeel 5.2, die in zijn paragraaf over omgaan vanuit voortschrijdend inzicht opmerkt: “Nu wordt wel gesteld dat, in gevallen waarin de rechter bij zijn wetsinterpreterende activiteit in wezen als rechtsvormer optreedt, de nieuwe interpretatie net als een nieuw wettelijk voorschrift in beginsel niet zou moeten terugwerken. Ik deel dat standpunt niet, reeds omdat het onderscheid tussen rechtsvormende en niet-rechtsvormende wetsinterpretatie in de praktijk niet goed valt te maken.” Het is overigens spijtig dat J.H. van Kreveld door het te houden bij het ‘reeds omdat’-argument verder niet inhoudelijk ingaat op de analogie met wetgeving.

691. Zie uitgebreid A.O. Lubbers, *Goed koopmansgebruik. Een onderzoek naar de rol van wetgever en rechter bij de introductie en ontwikkeling van goed koopmansgebruik*, Serie Fiscale Geschriften, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, Amersfoort 2005 (in 2012 is overigens een nieuwe druk verschenen).

lijk) scherpe wettelijke regel kan op een gegeven moment de rechter geroepen worden een interpretatie te geven die een zeker rechtsvormend element bevat.<sup>692</sup> Verder is van betekenis dat een bepaalde rechtsontwikkeling zelden volledig ‘nieuw’ is. Met een verwijzing naar de idee van de rechtspraktijk als een ‘narrative story’, waarbij het recht ‘an unfolding narrative’ is en de rechter (mede-)auteur is van deze ‘chain novel’<sup>693</sup>; ook rechtsvormende jurisprudentie bouwt veelal voort op eerdere jurisprudentie (en wetgeving). Wederom de onzakelijkelening-jurisprudentie als voorbeeld: de arresten HR 25 november 2011, *BNB* 2012/37-39, waarin het leerstuk uitgebreid werd uiteengezet, bouwden voort op het arrest HR 9 mei 2008, *BNB* 2008/91, en op zijn beurt paste dat eerdere arrest – hoewel het (gelet op de stortvloed aan literatuur die erop volgde) als een bom insloeg – conceptueel weer bij eerdere jurisprudentie.<sup>694</sup> Dit illustreert ook dat een andere grens, zoals of de nieuwe rechtsregel onverwacht was (zie hierna), evenzeer lastig te hanteren kan zijn.

Van den Berge vermeldt in zijn Leidse bijdrage – in de paragraaf met het kopje “uitbreiding bescherming tot andere gevallen van ‘verrassingsuitspraken’?” – dat hij er weinig voor voelt om de terugwerkende kracht te beperken in andere gevallen dan ‘echt omgaan’, waarbij hij onder meer bijbuigingen van jurisprudentie en invullen van open normen noemt. Dat zijn “aanpassingen waarmee we allemaal (...) zullen moeten leven”, aldus Van den Berge. Vrijwel diametraal hiertegenover staat in de Nederlandse fiscale literatuur over rechterlijk overgangsrecht de opvatting van Van Dijck. Van Dijck heeft in diverse publicaties het standpunt ingenomen dat, kort gezegd, de rechter in een overgangsregel zou moeten voorzien reeds indien de door de belastingplichtige verdedigde interpretatie onjuist wordt bevonden, maar die interpretatie wel pleitbaar was.<sup>695</sup> Dat is een vergaand standpunt dat bovendien de nodige vragen oproept.<sup>696</sup> Nog los van de (na)druk die komt te liggen op de vraag of een bepaald standpunt pleitbaar is, lijkt mij een belangrijk bezwaar dat de budgettaire opbrengst van een nieuwe belastingmaatregel in de beginjaren mogelijk zeer onzeker kan worden.<sup>697</sup> Wat

692. Bijvoorbeeld relatief recent nog over de vraag of belminuten, sms-berichten en virtuele zaken in een online-spel kunnen worden aangemerkt als ‘goed’ in de zin van art. 310 Sr. en vatbaar zijn voor diefstal; zie de arresten van 31 januari 2012, *NJ* 2012, 535 en 536. Het oerarrest op dit punt betreft het Electriciteitsarrest (HR 23 mei 1921, *NJ* 1921, 564).

693. R. Dworkin, *Law's empire*, Harvard University Press, Cambridge 1986, p. vii en 228 e.v. Overigens bestrijdt Dworkin dat de rechter recht schept en ontkent hij de terugwerkende kracht van rechtspraak; zie daarover bijvoorbeeld O.A. Haazen, a.w., p. 129-131 en C. Sampford, a.w., p. 165-170. Hoewel ik me niet kan vinden in de ontkenning van de terugwerkende kracht van rechtspraak, vind ik Dworkins vergelijking met een kettingroman wel treffend vanuit zowel normatief als descriptief opzicht en (dus) ook bruikbaar om een belangrijk deel van de rechterlijke praktijk bij rechtsvorming te duiden.

694. Zie bijvoorbeeld F.A. Engelen en R. van Scharrenburg, ‘Onzakelijke leningen in de vennootschapsbelasting’, *WFR* 2008/6771, p. 705 e.v. en de conclusie A-G Wattel voor HR *BNB* 2012/37, beide met verwijzing naar de conclusie van A-G Van Kalmthout voor HR 12 december 2003, *BNB* 2004/265.

695. Zie bijvoorbeeld de publicaties van J.E.A.M. van Dijck in *WFR* 2006/6688, p. 1129, *WFR* 2007/6740, p. 1183 e.v., *WFR* 2009/6840, p. 1569 e.v. en recent nog in *WFR* 2012/6949, p. 519 e.v. Voor het geval het een brug te ver is om zijn opvatting voor alle belasting(plichtigen) te laten gelden, neemt J.E.A.M. van Dijck subsidiair het standpunt in dat het zou moeten gelden voor inhoudingsplichtigen; zie over dat laatste J.L.M. Gribnau, ‘Wat maakt u zo bijzonder? Herendiensten en rechterlijk overgangsrecht’, *WFR* 2007/6736, p. 1068 e.v.

696. Zie daarvoor mijn noot in *FED* 2012/76.

697. Zie daarnaast ook de kritiekpunten van A.O. Lubbers, t.a.p. 2007.

mij niettemin aanspreekt in het standpunt van Van Dijck is dat het perspectief van belastingplichtigen centraal staat.<sup>698</sup> Dit sluit ook aan bij het perspectief dat de Hoge Raad heeft gekozen in de drie in par. 2 genoemde (fiscale) arresten inzake overgangsrecht bij omgaan. En wanneer dat perspectief wordt gekozen kan er aanleiding zijn om in overgangsrecht te voorzien ook indien geen sprake is van omgaan. Met welwillende blik bekeken is zelfs een precedent te vinden in jurisprudentie van de Hoge Raad. Dat betreft het zogenoemde KNOR-arrest.<sup>699</sup> In dat arrest werd een bepaald waarderingsstelsel in strijd met goed koopmansgebruik geacht. Uit de overwegingen van de Hoge Raad in combinatie met de BNB-annotatie van Hofstra maak ik op dat voor het eerst over het gebruik van dat stelsel in het desbetreffende situatietype werd beslist en voorts dat er in die zin sprake was van een verrassingsbeslissing dat een stelsel werd afgekeurd dat in de praktijk met instemming van de fiscus volop werd toegepast. Punt was bovendien dat de overgang naar een wel aanvaardbaar stelsel tot een (forse) belastbare waardesprong zou leiden. Tegenwoordig zou de rechter de oplossing ongetwijfeld vinden in toepassing van het vertrouwensbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur, maar de *contra legem*-werking van dat beginsel werd destijds nog niet erkend. De Hoge Raad verzoon een truc, die er kort gezegd op neerkomt dat de waardesprong niet direct werd belast, maar pas in het laatste jaar waarin winst uit onderneming wordt genoten. Met een overgangsrechtelijke bril<sup>700</sup> op zien we (i) dat in een situatie waarin geen sprake is van omgaan, de Hoge Raad toch een overgangsregel creëert en (ii) dat de Hoge Raad daarbij nadrukkelijk oog heeft voor het perspectief van de belanghebbende: die kon “in geen enkel opzicht een verwijt (...) worden gemaakt.” Overigens bleek het door de Hoge Raad gecreëerde overgangsregime in de praktijk lastig uitvoerbaar te zijn, reden waarom de Staatssecretaris belastingplichtigen tot afrekening trachtte te verleiden door het bieden van een gunstig afrekentarief.<sup>701</sup> Behalve op het KNOR-arrest kan worden gewezen op bijvoorbeeld het eerdergenoemde Pikmeer II-arrest, alsmede op het recente, in par. 3 aangehaalde, arrest van de strafkamer, waarin voor het eerst uitleg werd gegeven aan art. 80a Wet RO. Uit de geciteerde rechtsoverweging van dat laatste arrest blijkt de erkenning dat ook bij een gewone interpretatiekwesitie er aanleiding kan zijn om betrokkenen tegemoet te komen, omdat zij nog niet wisten hoe de rechter de desbetreffende bepaling zou uitleggen en invullen. Ook in dat arrest is aandacht voor het perspectief en de positie van de rechtssubjecten.

Van belang is verder dat het standpunt dat het al dan niet voorzien in een overgangsmaatregel bij niet-omgaansituaties in alle gevallen juridisch geheel tot de discretionaire (beleids)ruimte van de rechter behoort, niet meer houdbaar is. Indien bijvoorbeeld sprake is van een ‘echt’ verrassingsarrest in die zin dat de gegeven wetsuitleg voor de belastingplichtigen redelijkerwijs niet voorzienbaar was, dan kan onder omstandigheden art. 1 Eerste Protocol bij het EVRM zich tegen de gebruikelijke terugwerkende kracht verzetten. Zoals eerder in

698. Vgl. ook de literatuur vermeld in voetnoot 656 van deze bijdrage.

699. HR 23 februari 1955, BNB 1955/158.

700. Zie voor het foutenleer-perspectief op deze zaak A.O. Lubbers, *Foutenleer* (dissertatie Rotterdam), 2000, p. 131-136.

701. Zie A.O. Lubbers en R.W.J. Van der Struijk, t.a.p., p. 173 met verwijzingen.

par. 2 gezien houdt die verdragsbepaling immers onder meer de eis in dat het toepasselijke nationale recht voldoende voorzienbaar in zijn toepassing is. Dat ook de rechter in belastingzaken zich rekenschap zal dienen te geven van deze EVRM-normering, is niet (langer) een louter theoretische notie. Dit blijkt bijvoorbeeld uit de zaak *Association Les Témoins de Jéhovah*.<sup>702</sup> Aan deze vereniging werd in verband met verkregen giften een navorderingsaanslag van ongeveer € 45 miljoen opgelegd, die voor de Franse rechter in stand was gebleven. Het EHRM achtte echter op twee punten de eis van voorzienbaarheid geschonden.<sup>703</sup> Ten eerste gaf de desbetreffende wettelijke bepaling niet aan wie onder ‘begiftigde’ (‘le donataire’) wordt begrepen, zodat het onduidelijk is of de bepaling ook van toepassing is op rechtspersonen zoals de belanghebbende. Bovendien duidde de wetsgeschiedenis erop dat de bepaling was ingevoerd met het oog op overdrachten binnen families. Het tweede punt had betrekking op het begrip ‘révélation’. In het kader van het fiscale boekenonderzoek had belanghebbende op verzoek bepaalde boekhoudgegevens overgelegd. Dit was aangemerkt als een ‘révélation’ van giften. Deze rechterlijke interpretatie van dat begrip was, aldus het EHRM, voor belanghebbende moeilijk voorzienbaar. Zoals voor vele EHRM-arresten geldt, dient voorzichtigheid te worden betracht met het afleiden van algemene regels uit dit arrest, aangezien een beslissing van het EHRM veelal nauw samenhangt met de omstandigheden van het geval (zo heeft hier wellicht een rol gespeeld dat de – onvoorziene – belastingheffing ingrijpende gevolgen voor de vereniging had).<sup>704</sup> Niettemin maakt het arrest duidelijk dat onder omstandigheden een ‘verrassingsarrest’ zonder dat sprake is van omgaan in strijd kan komen met de voorzienbaarheidseis, die (ook) in het kader van art. 1 Eerste Protocol bij het EVRM geldt.

Wellicht dat in niet-omgaansituaties het leerstuk van rechterlijk overgangsrecht in het belastingrecht zich langzaam zal ontwikkelen langs de lijn waarbij centraal staat of de interpretatie en de daaruit vloeiende wetstoepassing op het voorliggende situatietype redelijkerwijs als onverwacht voor belastingplichtigen kan worden aangemerkt. Ik zou dit toejuichen.<sup>705</sup> Ook bij een dergelijke ontwikkeling zou overigens in het overgrote deel van de gevallen niet in een overgangsregel hoeven te worden voorzien. Bijvoorbeeld in situaties waarin het ook voor belastingplichtigen duidelijk is dat er redelijkerwijs twee interpretaties verdedigbaar zijn en de rechter de voor belastingplichtige nadelige interpretatie juist acht, is die interpretatie niet onverwacht en zal niet in overgangsrecht hoeven te worden voorzien.

702. EHRM 30 juni 2011, nr. 8916/05 (*Association Les Témoins de Jéhovah*). Zie daarover M.R.T. Pauwels, ‘Belastingen en mensenrechtenverdragen: Kroniek 2007-2011’, *NJCM-bulletin* 2011, p. 698-724.

703. Aan de orde was trouwens toetsing aan art. 9 EVRM (vrijheid van godsdienst), maar de wijze van toepassing van de rechtmatigheidstoets in dat kader is ook van betekenis voor de toepassing van die toets in het kader van art. 1 Eerste Protocol bij het EVRM, aangezien “when speaking of ‘law’ Article 1 of Protocol No. 1 alludes to the same concept to be found elsewhere in the Convention (...)”.

704. Bovendien gaat het strikt genomen bij toetsing aan de voorzienbaarheidseis niet om een toetsing van de regeling in abstracto, maar om toetsing in het concrete geval van de belanghebbende (al zal naar mij dunkt daarbij wel enige mate van objectivering plaatsvinden); vgl. onderdeel 6.11 van de conclusie van A-G Knigge voor HR 9 oktober 2012, NJ 2012, 593.

705. Dit ligt dicht aan tegen hetgeen A.O. Lubbers, t.a.p. 2007, bepleit.



Het ruimer gebruikmaken van de mogelijkheden van rechterlijk overgangsrecht, biedt wellicht nog andere voordelen. Zo zou het verschil in rechtsbescherming kunnen worden verminderd dat thans bestaat met betrekking tot vertrouwen gewekt door uitlatingen die de Staatssecretaris heeft gedaan tijdens de parlementaire behandeling.<sup>706</sup> Is de uitlating tijdens de parlementaire behandeling gedaan in de hoedanigheid van uitvoerder van de wet, dan kunnen belastingplichtigen een beroep doen op het vertrouwensbeginsel. Is de uitlating echter gedaan in de hoedanigheid van mede-wetgever, dan kan niet met vrucht een beroep op het vertrouwensbeginsel – als beginsel van behoorlijk bestuur – worden gedaan, maar speelt die uitlating slechts een rol bij de interpretatie van de desbetreffende bepaling. Bij een ruimer gebruik van de mogelijkheden van rechterlijk overgangsrecht zou de rechter belastingplichtigen in bescherming kunnen nemen, wanneer hij van oordeel is dat een uitlating van de Staatssecretaris gedaan in de hoedanigheid van mede-wetgever belastingplichtigen op het verkeerde been heeft gezet.

5 **‘KASTANJES UIT HET VUUR’-BEGINSEL: VERWIJZEN  
VOOR BEHANDELING IN VOLLE OMVANG ALS  
OVERGANGSMAATREGEL**

Zoals in par. 4 is signaleerd, komt het regelmatig voor dat in een arrest van de Hoge Raad een nieuwe rechtsregel besloten ligt zonder dat sprake is van omgaan; bijvoorbeeld – deels overlappend – wanneer de Hoge Raad voor de eerste keer uitleg geeft aan een nieuwe wettelijke regel, wanneer een bepaalde rechtsvraag voor de eerste keer aan hem wordt voorgelegd of wanneer het hoogste rechtscollege een nieuw leerstuk ontwikkelt.<sup>707</sup> Daarbij voorziet de Hoge Raad normaliter niet in een overgangsregel, hetgeen meebrengt dat de nieuwe rechtsregel direct van toepassing is op de desbetreffende zaak. Het is echter niet ondenkbaar dat de belanghebbende in die zaak op een andere wijze had geprocedeerd wanneer hij kennis had gehad van de nieuwe rechtsregel. Daarmee doel ik op het innemen van andere (rechtskundige) standpunten, het poneren van andere (feitelijke) stellingen en/of het aanvoeren of aanbieden van ander bewijs. De belanghebbende kan er dus nadeel van hebben dat juist hij degene is die de kastanjes uit het vuur heeft gehaald door voor het eerst te procederen met betrekking tot de desbetreffende rechtsvraag, hetzij op eigen initiatief hetzij doordat de fiscus net zijn geval heeft uitgekozen om de rechtsvraag aan de rechter voor te leggen. Dit nadeel kan erin bestaan dat een belanghebbende geen recht wordt gedaan doordat hij achteraf gezien – gemeten aan de nieuwe rechtsregel – niet op de juiste wijze heeft geprocedeerd. Verder kan er een spanning bestaan met het gelijkheidsbeginsel. Immers, andere belastingplichtigen met geschillen waarbij dezelfde rechtsvraag aan de orde is maar waarbij het onderzoek voor de feitenrechter nog niet is gesloten op het

706. Zie daarover bijvoorbeeld P.J. Wattel, ‘De juridische betekenis van uitlatingen van bewindslieden bij de totstandkoming van (belasting)wetgeving’, *FED* 1990/335 en C. Bruijsten, ‘In hoeverre kan vertrouwen worden ontleend aan de wetshistorie?’, *WFR* 2003/6533, p. 956 e.v.

707. Zie uitgebreider met onderscheiding van meer situatietypen bijvoorbeeld R.E.C.M. Niessen, *Rechtsvinding in belastingzaken* (oratie Nijmegen), Sdu Uitgevers, Amersfoort 2009, p. 19. Zie ook bijvoorbeeld J.C.A. de Poorter en H.J.Th.M. van Roosmalen, a.w., p. 20-22.

moment dat de Hoge Raad het richtinggevende arrest wijst, kunnen de nieuwe rechtsregel wel betrekken bij hun processuele aanpak van de zaak. Er valt daarom het nodige voor te zeggen om – waar voornoemd nadeel dreigt – aan de belanghebbende die geprocedeerd heeft in de zaak waarin de Hoge Raad het richtinggevende arrest wijst, de mogelijkheid te bieden zijn zaak in feitelijke instantie opnieuw te bepleiten met de kennis van de juiste rechtsregel.<sup>708</sup> De cassatierechter kan dit bewerkstelligen door de zaak ten aanzien van het desbetreffende geschilpunt voor behandeling in volle omvang naar de feitenrechter te verwijzen, opdat partijen hun standpunten, stellingen en bewijsvoering kunnen aanpassen aan de nieuwe regel. In strikte zin is deze techniek niet overgangsrechtelijk van aard, omdat zij niet het (temporele) toepassingsbereik van de nieuwe regel betreft, maar zij is wel te zien als een soort overgangsmaatregel.

Interessant is dat deze techniek niet zonder precedent is. In het Cacaobonen-arrest werd door de Hoge Raad onder meer de zogenoemde hedge accounting-leer geïntroduceerd althans verder ingevuld.<sup>709</sup> De Hoge Raad vernietigde in dat arrest 's Hofs uitspraak en overwoog:

“Verwijzing moet volgen voor een nieuwe behandeling van de zaak in volle omvang waarbij partijen in de gelegenheid zijn hun stellingen aan te passen in verband met hetgeen in dit arrest is overwogen.”

Wellicht niet toevallig werd op diezelfde dag nog een ander arrest gewezen waarin dezelfde techniek werd toegepast – in een zaak die een geheel andere materie betrof (te weten de onverbindendheid van de tariefstelling in een gemeentelijke verordening).<sup>710</sup> Opvallend is dat de Hoge Raad hier het ‘nieuwe’ van zijn arrest expliciet betreft in zijn motivering dat partijen hun stellingen kunnen aanpassen:

“Verwijzing dient te volgen voor nader onderzoek met inachtneming van de in (...) dit arrest gegeven uitgangspunten, *die in eerdere rechtspraak nog niet waren geformuleerd*. Daartoe dienen partijen de gelegenheid te krijgen hun stellingen aan die uitgangspunten aan te passen.” (*curs.* MP)

Ik heb (echter) niet de indruk dat de Hoge Raad reeds een vaste koers vaart – een vaste beleidslijn heeft ontwikkeld – met betrekking tot de toepassing van de techniek van verwijzing voor behandeling in volle omvang in arresten waarin een nieuwe rechtsregel wordt geformuleerd. Ter illustratie wijs ik op een arrest over de vraag of de zogenoemde verlengde navorderingstermijn van twaalf jaar verenigbaar is met het gemeenschapsrecht. Uit het antwoord van het Hof van Justitie op prejudiciële vragen van de Hoge Raad volgde, kort gezegd, dat onder omstandigheden navordering met toepassing van die verlengde navorderingstermijn in strijd is met het gemeenschapsrecht. Waar in de voortgezette procedure voor de Hoge Raad de Advocaat-Generaal concludeerde tot verwijzing voor feitelijk

708. Dat zou dan overigens ook moeten gelden voor belastingplichtigen bij wie het onderzoek voor de laatste feitenrechter reeds gesloten was op het moment dat het arrest werd gewezen (mits zij tijdig in cassatie zijn gegaan).

709. HR 10 april 2009, BNB 2009/271.

710. HR 10 april 2009, BNB 2009/194.



onderzoek of die omstandigheden aan de orde waren, sloeg de Hoge Raad een andere weg in.<sup>711</sup> Uit zijn overwegingen blijkt dat het niet genoeg is indien de belanghebbende voor de feitenrechter ter zake een beroep op het gemeenschapsrecht heeft gedaan. De belanghebbende moet meer hebben gedaan:

“Uit ’s Hofs uitspraak en de stukken van het geding blijkt niet dat belanghebbende zijn betoog dat de in geding zijnde aanslag is opgelegd in strijd met het EG-Verdrag, mede heeft gegrond op de stelling dat de Inspecteur de vijfjaarstermijn van artikel 16, lid 3, AWR verder heeft overschreden dan noodzakelijk was in de hierboven in 2.1 bedoelde zin. Het middel kan daarom niet tot cassatie leiden.” (curs. MP)

De cesuur is dus het al dan niet reeds voor de feitenrechter betrokken hebben van de stelling dat, kort gezegd, de inspecteur de voor binnenlandse tegoeden geldende navorderingstermijn heeft overschreden met een langere termijn dan noodzakelijk was. Gevolg van deze cesuur is dat de belanghebbenden bij wie het onderzoek voor de feitenrechter reeds gesloten was op het moment dat het Hof van Justitie zijn arrest wees, mogelijk nadeel ervan hebben ondervonden dat hun procedure reeds in een verder gevorderd stadium was. Zij hadden immers nog geen kennis van dat arrest toen zij hun zaak bij de feitenrechter over het voetlicht moesten brengen.<sup>712</sup> De belanghebbenden daarentegen bij wie het onderzoek voor de feitenrechter op dat moment nog niet gesloten was, hadden het geluk dat zij wel hun stellingen konden aanpassen. Zeker ook in het gelijkheidsbeginsel-licht, rijst de vraag waarom in deze arresten voor de voormelde cesuur is gekozen en niet de techniek is toegepast om te verwijzen voor behandeling in volle omvang waarbij partijen de stellingen kunnen aanpassen. Conceptueel lijken deze arresten op het hier relevante punt toch niet wezenlijk te verschillen van bijvoorbeeld het Cacaobonen-arrest. Ten eerste, ook hier lijkt sprake te zijn van een ‘nieuwe’ rechtsregel; een regel bovendien die niet helemaal in de lijn van de verwachting lag, mede gelet op het arrest van de Hoge Raad waarin de prejudiciële vragen werden gesteld.<sup>713</sup> In dat arrest werd weliswaar kort de proportionaliteitseis genoemd, maar dat gebeurde met een invalshoek die toch een andere lijkt dan die welke het Hof van Justitie uiteindelijk gebruikt om tot het in zijn arrest nader uitgewerkte noodzakelijkheids criterium te komen.<sup>714</sup> De overwegingen en de vraagstelling van de Hoge Raad duiden er bovendien op dat – in de woorden van A-G Wattel in zijn conclusie voor HR BNB 2010/199 – de Hoge Raad aan het Hof van Justitie in wezen ‘groen licht’ had gevraagd voor de opvatting dat het gemeenschapsrecht zich niet verzet tegen toepassing van de verlengde navorderingstermijn (waar het rechtscollege uiteindelijk slechts een ‘oranje licht’ kreeg). Ten tweede, een

711. HR 26 februari 2010, BNB 2010/199. De in de hoofdttekst bedoelde conclusie is van A-G Wattel. Voor de zuiverheid merk ik op dat ik als medewerker van deze A-G bij de totstandkoming van de conclusie betrokken was.

712. Sommige van die belanghebbenden hadden overigens de vereiste stelling wel reeds betrokken voor de feitenrechter; zie bijvoorbeeld HR 26 februari 2010, BNB 2010/200 en HR 9 april 2010, BNB 2010/204 en HR 7 mei 2010, BNB 2010/205. Andere echter niet; zie behalve HR 26 februari 2010, BNB 2010/199 bijvoorbeeld de arresten van 9 april 2010, BNB 2010/201-203.

713. HR 21 maart 2008, BNB 2008/159.

714. In zijn arrest legde de Hoge Raad de proportionaliteitstoets aan met betrekking tot de twaalfjaarstermijn zelf, in abstracto dus (vgl. r.o. 3.15). Het Hof van Justitie stond echter een concrete toets voor: of in een concreet geval het gebruik van een langere termijn dan de voor binnenlandse situaties geldende vijfjaarstermijn proportioneel (noodzakelijk) is.

verklaring kan – reeds gelet op het EU-rechtelijke gelijkwaardigheidsbeginsel – evenmin gelegen zijn in het verschil dat hier het Hof van Justitie, en niet de Hoge Raad, de bron van het ‘nieuwe’ rechtselement was. Al met al houd ik het erop dat de Hoge Raad (nog) geen vaste beleidslijn heeft met betrekking tot het gebruik van de techniek van verwijzing voor behandeling in volle omvang wanneer hij een nieuwe rechtsregel introduceert.

## 6 TOT SLOT

Hiervoor zijn enige aspecten van rechterlijk overgangsrecht in het belastingrecht belicht aan de hand van concrete jurisprudentie. Daarbij ben ik vooral ingegaan op situaties waarin de gegeven rechtsregel nadelig is voor belastingplichtigen. Vele andere aspecten zijn niet belicht. Ik noem bij wijze van voorbeeld overgangsrecht bij omgaan ten nadele van belastingplichtigen naar aanleiding van jurisprudentie van het Hof van Justitie,<sup>715</sup> overgangsrecht bij omgaan dat voor sommige belastingplichtigen voordelig en voor andere belastingplichtigen nadelig is, overgangsrecht bij omgaan ten nadele van de overheid, overgangsrecht indien de rechter een wettelijke regeling in strijd acht met hoger recht of (anderszins) niet verbindend acht, en overgangsrecht in de jurisprudentie van het Hof van Justitie. Het leerstuk van rechterlijk overgangsrecht zal zich ongetwijfeld blijven ontwikkelen, zowel in de doctrine als in de rechtspraak. Aan die ontwikkeling in de rechtspraak zal Jaap geen bijdrage meer leveren. Maar ik sluit allerminst uit – en ik hoop – dat hij zich laat verleiden om deel te (blijven) nemen aan het debat in de literatuur.

715. Zie voetnoot 664.